



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ARTHUR PAGANI BRANDÃO

**A ESTRUTURA ADMINISTRATIVO-OPERACIONAL DE UMA
AUDITORIA INTERNA DE INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO: UM
ESTUDO DE CASO**

**São Cristóvão/SE
2017**

ARTHUR PAGANI BRANDÃO

A ESTRUTURA ADMINISTRATIVO-OPERACIONAL DE UMA AUDITORIA
INTERNA DE INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO: UM ESTUDO DE CASO

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao
Mestrado Profissional em Administração
Pública em Rede Nacional da Universidade
Federal de Sergipe (Profiap/UFS), como
requisito para obtenção do título de Mestre em
Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Eduardo
Zambanini

São Cristóvão/SE
2017

FICHA CATALOGRAFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE

Brandão, Arthur Pagani
B817e A estrutura administrativo-operacional de uma auditoria interna
de instituição federal de ensino: um estudo de caso / Arthur Pagani
Brandão ; orientador Marcos Eduardo Zambanini - São Cristóvão,
2017.
201 f. : il.
Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública)
– Universidade Federal de Sergipe, 2017.
1. Administração Pública. 2. Universidades e faculdades
públicas. 3. Auditoria interna. I. Zambanini, Marcos
Eduardo, orient. II. Título.
CDU 35:657.6

ARTHUR PAGANI BRANDÃO

A ESTRUTURA ADMINISTRATIVO-OPERACIONAL DE UMA AUDITORIA
INTERNA DE INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO: UM ESTUDO DE CASO

Dissertação apresentada e aprovada em 13 de dezembro de 2017 à Banca Examinadora
composta pelos professores:

Prof. Dr. Marcos Eduardo Zambanini

Orientador

Prof^ª. Dr^ª. Nathália Carvalho Moreira

Examinadora

Prof. Dr. Jefferson David Araújo Sales

Examinador

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo verificar a atual situação da estrutura administrativo-operacional da Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe, a fim de identificar aspectos passíveis de melhoria em prol de uma atuação mais eficiente e eficaz do órgão. No presente trabalho foi utilizada pesquisa documental e a aplicação da observação participante para a coleta dos dados. Os resultados evidenciaram que existem aspectos a serem aprimorados em todas as categorias de análise utilizadas e os mesmos possuem relação, direta ou indireta, com a estrutura administrativo-operacional da Auditoria Interna, vinculada à instituição objeto de sua atuação, no caso a Universidade Federal de Sergipe. Diante das informações obtidas e com o intuito de aprimorar a atuação deste órgão tão importante para a gestão e os controles institucionais da Universidade, o estudo propôs a centralização das auditorias internas de instituições federais de ensino em um único órgão diretamente vinculado ao Ministério da Educação, apresentando os aspectos positivos e negativos de tal modificação, bem como demonstrando a importância do debate no âmbito da Universidade Federal de Sergipe e das demais instituições federais de ensino frente a uma mudança de tal monta.

Palavras-chave: Administração Pública, Controle Interno, Auditoria Interna, Universidade Federal de Sergipe, Instituições Federais de Ensino.

ABSTRACT

The present study aimed at verify the current situation of the administrative-operational structure of the Internal Audit of the Federal University of Sergipe, in order to identify areas for improvement in favor of a more efficient and effective performance of the department. In the present study, documentary research was used and the application of the participant observation to the data collection. The results showed that there are aspects to be improved in all categories of analysis used and they have a direct or indirect relationship with the administrative-operational structure of the Internal Audit, linked to the institution that is the subject of its action, in this case the Federal University of Sergipe. In view of the information obtained and with the intention of improving the performance of this department so important for the management and institutional controls of the University, the study proposed the centralization of internal audits of federal educational institutions into a single department directly linked to the Ministry of Education, presenting the positive and negative aspects of such modification, as well as demonstrating the importance of the debate in the scope of the Federal University of Sergipe and of the other federal institutions of education facing such a change.

Keywords: Public Administration, Internal Control, Internal Audit, Federal University of Sergipe, Federal Education Institutions.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Instâncias do Controle Governamental Federal	34
Figura 2 – Fases do Processo de Auditoria	52
Figura 3 – Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria	56
Figura 4 – Clientes da Auditoria Interna	65
Figura 5 – Princípios a serem observados pelos auditores internos	81
Figura 6 – Protocolo de Observação Participante	104
Figura 7 – Protocolo para desenvolvimento do estudo de caso.....	109
Figura 8 – Cadeia de atos ocorridos nos trabalhos de auditoria no IFES.....	124
Figura 9 – Estrutura Organizacional do MEC	148

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Categorias Analíticas e Elementos de Análise	105
Quadro 2 – Definições Constitutivas e Operacionais da pesquisa de Schulz (2014).....	106
Quadro 3 – Protocolo de Estudo de Caso	110
Quadro 4 – Conhece os relatórios de Auditoria Interna?	125
Quadro 5 – Missão da AUDINT/UFS	126
Quadro 6 – Atuação da AUDINT/UFS	127
Quadro 7 – Avaliação da atuação da AUDINT/UFS	128
Quadro 8 – Diálogo promovido pela CGU junto às auditorias internas.....	137
Quadro 9 – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores	138
Quadro 10 – CGU – atuação integrada com as auditorias internas	138
Quadro 11 – CGU Participativa.....	139
Quadro 12 – CGU Cooperação.....	139
Quadro 13 – Aprimoramento da atuação dos auditores internos	139
Quadro 14 – Encontros de aprimoramento junto aos auditores internos.....	140
Quadro 15 – Capacitação continuada dos auditores internos	141
Quadro 16 – Quadro Conceitual da Auditoria Federal da Educação	152

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

ANDIFES – Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior

CEFET – Centros Federais de Educação Tecnológica

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

CNE – Conselho Nacional de Educação

ESAF – Escola Superior de Administração Financeira

FHC – Fernando Henrique Cardoso

FONAI-MEC – Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação

IFE – Instituição Federal de Ensino

IN – Instrução Normativa

INEP – Instituto Nacional de Ensinos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

MARE – Ministério da Administração e Reforma do Estado

MEC – Ministério da Educação

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NPM – *New Public Management*

ONG – Organização não-governamental

PAINT – Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna

PCCTAE – Plano de Cargos e Carreira dos Trabalhadores Técnico-Administrativos em Educação

PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional

PDRAE – Plano Diretor da Reforma e Aparelhamento do Estado

RAINT – Relatório Anual de Atividade de Auditoria Interna

REUNI – Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais Brasileiras

SCDP – Sistema de Concessão de Diárias e Passagens

SERES - Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior

SESU – Secretaria de Ensino Superior

SFCI – Secretaria Federal de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União

TI – Tecnologia da Informação

UFS – Universidade Federal de Sergipe

UNAMEC – União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1. OBJETIVOS	16
1.1.1 Objetivo Geral	17
1.1.2 Objetivos Específicos	17
1.2. JUSTIFICATIVA	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	19
2.1.1 Formas de Administração Pública	20
2.1.2 <i>New Public Management</i> (NPM)	26
2.2. FUNÇÃO CONTROLE	31
2.2.1 O controle na Administração Pública	32
2.2.2 Tipos de controle	34
2.2.2.1 Controle Social	35
2.2.2.2 Controle Externo	36
2.2.2.3 Controle Interno	39
2.3. AUDITORIA	46
2.3.1 Auditoria Interna	49
2.3.1.1 Fases da Auditoria Interna	53
2.3.1.2 Auditoria Interna na Administração Pública	59
2.3.1.3 Unidades de Auditoria Interna na Administração Pública Indireta	62
2.4. GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO (IFEs)	68
2.4.1 O papel das Auditorias Internas nas IFEs	77
2.4.2 Relação da CGU e do TCU com a gestão e as auditorias internas das IFEs	84
3. A UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)	91
3.1. AUDITORIA INTERNA DA UFS	93

4. METODOLOGIA	97
4.1. CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO	97
4.2. MÉTODO DE PESQUISA.....	98
4.3. DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	99
4.4. QUESTÕES DE PESQUISA	100
4.5. FONTES DE EVIDÊNCIA	101
4.6. PROTOCOLO DE OBSERVAÇÃO PARTICIPANTE	103
4.7. CATEGORIAS ANALÍTICAS E ELEMENTOS DE ANÁLISE	104
4.8. DEFINIÇÕES CONSTRUTIVAS	105
4.9. PROTOCOLO DE ESTUDO	108
4.10. CRITÉRIOS DE CONFIABILIDADE	109
4.11. ANÁLISE DO CASO.....	111
4.12. PROPOSTA DE INTERVENÇÃO.....	112
4.13. LIMITAÇÕES DO ESTUDO	113
5. DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL DA AUDINT/UFS.....	114
5.1. RECURSOS MATERIAIS, RECURSOS DE PESSOAL, CAPACITAÇÃO E RECURSOS TECNOLÓGICOS.....	114
5.2. ATIVIDADES DESEMPENHADAS	120
5.3. RELAÇÃO DA AUDINT/UFS COM OS DEMAIS SETORES.....	132
5.4. RELAÇÃO DA AUDINT/UFS COM OS ÓRGÃOS EXTERNOS DE CONTROLE .	136
5.5. RELAÇÃO DA AUDINT/UFS COM AS DEMAIS AUDINT DAS IFES.....	144
6. PROPOSTA DE INTERVENÇÃO	146
6.1. MODELO CONCEITUAL DE UMA AUDITORIA FEDERAL DA EDUCAÇÃO....	147
6.1.1 Situação da Descentralização Operacional	154
6.1.2 A Auditoria Federal da Educação e Demais Órgãos de Controle Federais.....	156
6.1.3 Desafios da Proposta	157

7. CONCLUSÕES	159
7.1. RESPONDENDO AS QUESTÕES DE PESQUISA.....	159
7.2. SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	164
7.3. CONSIDERAÇÕES FINAIS	165
 REFERÊNCIAS	 167
 ANEXO A – Relatório TCU da Fiscalização 460/2014, TC 018.188/2014-8	 178

1 INTRODUÇÃO

A administração no século XXI, com a globalização, a informatização, a internet, a agilidade das mudanças de conjuntura e as novas demandas daí surgidas, teve a necessidade de implementar e aprimorar estratégias voltadas ao processo gerencial para a tomada de decisões administrativas com ênfase nos resultados. Tal imperativo atingiu tanto a esfera privada como os entes públicos, sejam eles da administração direta ou indireta, impondo o atendimento das novas visões e exigências dos usuários dos serviços ofertados e da sociedade em geral (SILVA, 2009).

Na Administração Pública de diversos países realizou-se um programa amplo de reformas em prol dessa nova postura diante dos seus clientes, os cidadãos, chamado de Nova Gestão Pública (*New Public Management*). Um dos pontos desse programa é justamente a prática regular de Auditoria interna e externa no setor público a fim de avaliar a correta aplicação dos recursos públicos, exigindo dos gestores públicos uma atuação responsável, que seja ao mesmo tempo eficiente e eficaz (SARAIVA, 2010).

Daí a necessidade de se ter um novo desenho gerencial referente às ações de controle desempenhadas, principalmente das técnicas e procedimentos utilizados para a verificação do atendimento pelos órgãos públicos de seus objetivos, com o intuito de prevenir ou corrigir erros na execução das receitas e despesas, focando nos resultados esperados, e assim produzindo resultados positivos para a sociedade, que é ao mesmo tempo a financiadora e a destinatária dos gastos públicos (ARAÚJO, 2007).

É importante ressaltar que as estruturas organizacionais públicas vêm sofrendo de uma crescente necessidade de modernização, culminada com a mudança de visão do cidadão frente ao setor público, assumindo um papel de cliente e exigindo que o setor público forneça bens e serviços públicos de qualidade, tempestivamente e com o máximo de eficiência, eficácia e efetividade possíveis - provocando uma apreensão do Estado no tocante à efetivação de novas fronteiras de Controle (ARAÚJO, 2007).

A partir disso, evidencia-se também a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos para acompanhar e controlar os gastos públicos, que não devem se deter no formalismo legalista do conjunto de procedimentos necessários à realização da despesa

pública, mas que sejam capazes também de identificar o desvio de finalidade, a ocorrência de desperdícios, a má qualidade dos produtos e serviços públicos oferecidos à sociedade, a ocorrência de fraudes; sem esquecer também da promoção da transparência na execução e controle dos gastos públicos (ARAÚJO, 2007).

Os sistemas de controle são mecanismos essenciais para a sobrevivência e o desenvolvimento dos sistemas de gestão dos recursos públicos. Sua atuação requer uma perfeita sincronia com a evolução dos tempos e com as mudanças sistêmicas relevantes ocorridas nas organizações controladas (JUND FILHO, 2002).

Na administração pública brasileira, as ações de controle ganharam força com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que em seu artigo 70 estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será realizada pelo Congresso Nacional, por meio do controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

A auditoria interna, que pode ser considerada uma das soluções para isso, tem sido impulsionada e reconhecida como um instrumento de apoio à concretização dos objetivos e responsabilidades dos gestores públicos, gerando valor agregado à gestão e ajudando a dissuadir a potencial prática de atos fraudulentos (SARAIVA, 2010).

O Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e tem por objetivo avaliar a ação governamental, a gestão e a aplicação de recursos públicos federais. O supracitado decreto impõe, em seu artigo 14, que as unidades da Administração Pública Federal Indireta deverão organizar unidade de Auditoria Interna, a qual tem como objetivos o fortalecimento da gestão, a racionalização das ações de controle e o apoio aos órgãos de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2000).

As Universidades Federais são classificadas como Autarquias de regime especial vinculadas ao Ministérios da Educação, fazendo parte, portanto, da administração indireta, sendo de grande importância para o desenvolvimento social. Elas buscam atingir seus fins institucionais (ensino, pesquisa e extensão) pautadas pelos princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia, economicidade, qualidade e efetividade (SCHULZ, 2014).

Tratam-se de instituições complexas, que sofreram mudanças e adaptações com as transformações políticas, sociais, econômicas e tecnológicas ocorridas no país. Além disso, tiveram um crescimento bastante relevante nos últimos anos, surgindo assim a necessidade de monitoramento e descentralização de suas atividades. A constituição de Auditorias Internas nas Universidades Federais veio justamente desse movimento, seguindo o disposto no Decreto nº 3.591/2000 (SCHULZ, 2014).

No Brasil em 2016, segundo informações do Portal Brasil e do sítio eletrônico do Ministério da Educação, existem 63 Universidades Federais, 38 Institutos Federais de Ensino, 02 Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET), o Colégio Pedro II e 01 Universidade Tecnológica. Todas elas possuem na sua organização administrativa uma unidade de auditoria interna (DE ARAÚJO, 2016).

A Universidade Federal de Sergipe é a única instituição pública totalmente dedicada ao ensino superior no Estado de Sergipe, sendo imprescindível que atue com excelência tanto em suas atividades-fim como também, especialmente no cenário atual de cortes gradativos nos recursos destinados à educação, em suas atividades-meio a fim de evitar desperdícios e buscando sempre a maior eficiência e eficácia em seus procedimentos (DE ARAÚJO, 2016).

As unidades de Auditoria Interna possuem no âmago de suas atividades a função de controle e, por estarem localizadas na estrutura interna da instituição a que se vinculam, devem assumir posição estratégica e de prevenção, com o intuito de promover o interesse público de fato (SCHULZ, 2014).

A auditoria interna do órgão deve ter acesso a todos os setores da instituição, adquirindo a habilidade de analisar a gestão de maneira ampla e "por cima". Isso faz com que a auditoria interna tenha que lidar com uma gama diversificada e complexa de informações - e uma forma inteligente de agir é incentivar o uso daquelas práticas que já foram avaliadas e comparadas com outras práticas, criando um padrão a ser seguido e definindo procedimentos de validade para a realização de certo rito administrativo ou a solução de um problema (SILVA NETO, 2014).

Poderia então existir uma interação entre as auditorias internas das Instituições Federais de Ensino (IFEs) no tocante à avaliação e comparação das práticas executadas em suas instituições, definindo procedimentos de validade e criando tal padrão.

No entanto, a Unidade de Auditoria Interna está vinculada administrativamente ao órgão máximo da Instituição e, quanto ao modo de execução de suas atividades está embasada nas orientações normativas exaradas pelo Tribunal de Contas da União - TCU e pela Controladoria Geral da União (DOS SANTOS SOUZA, 2007). Dessa forma, evidencia-se que há um certo padrão na estrutura administrativa e operacional das auditorias internas das IFEs; porém, sem existir vinculação administrativo-operacional entre as auditorias internas das IFEs pertencentes ao MEC.

A auditoria interna deve assumir a postura institucional de "olhos do patrão" com o intuito de garantir os objetivos e fins da instituição, previamente traçados pelo "patrão", valendo-se de uma nova postura que conscientize e engaje os *stakeholders* da importância do papel da auditoria, evitando o formalismo burocratizante que não agrega valor à instituição (YOKEMURA, 2002).

Contudo, a auditoria interna, devido à dupla subordinação (administrativa ao IFE e técnica ao TCU/CGU) fica sem saber quem é o seu patrão, ou quem deveria sê-lo - se a IFE, o TCU/CGU, ou nenhum dos dois - e isso gera alguns problemas. Trata-se de uma inconsistência administrativa que pode acarretar inibição ou desvios nos procedimentos de auditoria e controle, tendo em vista a existência nos setores públicos de uma variável de grande intensidade e que sobrepõe qualquer técnica administrativa – a variável política (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

A partir dos apontamentos supra, desenvolve-se o problema da presente pesquisa: Quais os aspectos passíveis de aprimoramento na estrutura administrativa e operacional da Auditoria Interna de uma IFE, a partir do estudo de caso da Universidade Federal de Sergipe, para um melhor desempenho de suas funções?

1.1 OBJETIVOS

Para melhor apresentação do presente trabalho, optou-se por dividir os objetivos em geral e específicos, como segue:

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral dessa pesquisa é identificar aspectos passíveis de aperfeiçoamento na estrutura administrativa e operacional em que a auditoria interna de uma IFE está inserida por meio do estudo de caso da Universidade Federal de Sergipe.

1.1.2 Objetivos Específicos

Para que seja alcançado o objetivo geral do estudo, é necessário que alguns processos sejam seguidos. Esses processos podem ser definidos e conceituados como objetivos específicos.

Os objetivos específicos deste estudo são:

- ✓ Verificar a estrutura administrativo-operacional, recursos e capacitação oferecidos à auditoria interna da UFS.
- ✓ Analisar as atividades executadas pela auditoria interna da UFS.
- ✓ Verificar a relação da auditoria interna com os setores da instituição, com os órgãos externos de controle (CGU/TCU) e com as demais auditorias de IFEs
- ✓ Apresentar proposta de intervenção com mudanças na estrutura administrativa e operacional da auditoria interna a fim de aprimorar a atuação do órgão e suplantando possíveis problemas apresentados.

1.2 JUSTIFICATIVA

A auditoria interna é um órgão de grande relevância para a gestão das instituições federais de ensino, uma vez que atua no fortalecimento dos controles internos institucionais, na adequação normativa, na fiscalização e aprimoramento dos procedimentos administrativos tanto da atividade-meio como da atividade-fim da organização, pautada pelas boas práticas administrativas e pelos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, eficiência e economicidade.

Por isso, é importante atuar de forma eficiente e efetiva, necessitando de autonomia e independência diante da gestão universitária, o que pode ficar prejudicado com a descentralização e vinculação administrativa à instituição que audita, causando problemas operacionais que podem ser sanados por meio de uma nova estrutura administrativa e operacional.

Cabe ressaltar também que se trata de um assunto bastante discutido nos dias de hoje por envolver dois temas de grande relevância para a sociedade: controle interno e educação. Nos dizeres de Saraiva:

O controle interno é, pois, um tema de atualidade, pela complexidade e recursos que movimenta o setor da Educação, pela complexidade da gestão que envolve os diferentes organismos, pela delegação de funções e responsabilidades nos diferentes níveis hierárquicos, que visam, no essencial, tornar a gestão mais eficaz (SARAIVA, 2010, p. 15).

Assim, é de suma relevância analisar a estrutura administrativa e operacional de uma auditoria interna de IFE, identificar possíveis empecilhos a sua atuação e propor alternativas para a melhoria e desenvolvimento de seu funcionamento.

A escolha pela auditoria interna da Universidade Federal de Sergipe como objeto do presente estudo deve-se ao fato de que essa instituição federal de ensino se encontra em um processo pujante de expansão a alguns anos, possuindo campus e polos de ensino à distância em todas as regiões do Estado, evidenciando assim a importância que a instituição possui no cenário estadual, regional e federal, proporcionando ensino superior a milhares de alunos de diversos Estados do país.

Sendo assim, a auditoria interna deve ter papel fundamental nesse processo de crescimento da universidade, garantindo que os controles internos sejam fortalecidos e as boas práticas administrativas sejam a regra dentro dessa instituição tão relevante para a educação superior no país. Dessa forma, verificar a estrutura administrativa e operacional da auditoria interna da UFS, buscando identificar aspectos tendentes a melhorias e apresentando alternativas para garantir a excelência de sua atuação é de suma importância para tornar a instituição cada vez mais efetiva, transparente e permissiva ao controle social.

Além disso, a escolha do supracitado objeto de pesquisa deve-se também ao fato do pesquisador fazer parte do quadro de pessoal efetivo da instituição, no cargo de Auditor – o que facilita de fato o manuseio das fontes de evidência do presente estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No intuito de dar resposta ao problema que foi proposto, neste capítulo serão apresentados os embasamentos teóricos para a realização da presente pesquisa, amparados por pesquisa bibliográfica, no que concerne não só ao acervo de teorias, mas também a trabalhos realizados que as tomam como referência; bem como por consulta à legislação e normativos administrativos.

O suporte teórico é composto pela discussão dos seguintes temas em destaque: Administração Pública, A Função Controle, Auditoria e a Gestão das Instituições Federais de Ensino.

Os temas abordados são relevantes para o objeto de estudo porque traçam um panorama completo da auditoria interna. O tema “Administração Pública” aborda o arcabouço teórico e histórico que impulsionou e proporcionou a inclusão da auditoria interna na administração pública federal brasileira. O tema “A Função Controle” aborda os três tipos de controle exercidos, conceituando a importância e o papel da auditoria interna com relação aos mesmos. O tema “Auditoria” conceitua os dois tipos de auditoria, aponta suas diferenças e relações, adentrando na abordagem teórica de como se deu a auditoria interna na administração pública federal e nas instituições federais de ensino. E por fim, a “Gestão das Instituições Federais de Ensino” esclarece as particularidades e excepcionalidades dessas instituições, e como isso afeta o papel e a atuação da auditoria interna nelas, bem como a relação da auditoria interna com os demais órgãos de controles internos e externos nesse ambiente.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Todo Estado, organizado politicamente de forma soberana e com os poderes componentes do governo devidamente instituídos, necessita organizar-se também administrativamente - definindo e estruturando por meio de seu ordenamento jurídico as entidades ou órgãos que irão desempenhar as funções da administração pública em seu nome (MEIRELLES, 2009).

A conceituação de Administração Pública apresenta duas alternativas de sentido como possibilidade de definição - um sentido objetivo (referente à função) e outro subjetivo (referente ao responsável pela função). Assim, Moraes (2007) define Administração no sentido objetivo como a atividade concreta e imediata desenvolvida pelo Estado com o intuito de realização dos interesses coletivos; e no sentido subjetivo, como as pessoas jurídicas e seus órgãos que possuem a atribuição do exercício da função administrativa do Estado, concedida por meio da lei.

Já Di Pietro (2012) define Administração Pública com um enfoque para o sentido objetivo, levando em conta o critério da materialização da função administrativa do Estado. Seu conceito objetivo inicial não difere do apresentado por Moraes (2007) como atividade concreta e imediata para a consecução dos interesses coletivos. Contudo, a autora apresenta como elemento necessário para essa consecução, a realização de serviços públicos - entendidos como atividades essenciais e relevantes para a coletividade que foram assumidas pelo Estado, de forma exclusiva ou não.

Meirelles (2009) destaca também na Administração Pública o seu componente humano, representado pelos agentes públicos, que podem ser definidos como todas as pessoas físicas que executem alguma função estatal em caráter definitivo ou transitório, integrando e praticando atos em nome de órgãos e entidades componentes do aparato estatal, vinculando-se a um dos poderes estabelecidos – Executivo, Legislativo e Judiciário.

2.1.1 Formas de Administração Pública

Existem três formas de administração pública: patrimonial, burocrática e gerencial. A administração patrimonial remonta ao início da constituição do Estado Moderno e das monarquias, nos quais existe a confusão entre os bens públicos e dos bens privados do soberano - sendo os bens públicos utilizados ao bel prazer da autoridade estatal, como se fossem seu patrimônio privado (CAMPELO, 2010).

Portanto, seguindo o entendimento de Jund Filho (2002), essa modalidade reflete uma sobrevida da sociedade tradicional por meio da apropriação privada da coisa pública,

conhecida no Brasil como clientelismo - situação na qual os cargos públicos são distribuídos em prol dos interesses de clientelas de grupos políticos e econômicos, e faz parte da história brasileira desde o momento de sua descoberta. O clientelismo nunca foi extinto da administração pública brasileira, sendo predominante nas áreas sociais e assim precarizando as funções que tem o intuito de atender as demandas mais prementes da sociedade.

A forma de administração burocrática é uma característica do surgimento do Estado de Direito nos séculos XVII e XVIII, no qual já existe um ordenamento de leis e regulamentos que disciplinam a atuação dos entes públicos e privados em diversas funções (BRESSER PEREIRA, 1996). Jund Filho (2002) esclarece que essa forma de administração foi descrita por Max Weber como composta de um corpo de funcionários selecionados a partir do mérito, com carreiras definidas, que devem administrar os bens públicos em função do interesse público, e não em favor próprio - exigindo-se para tal a observância de normas e leis que regem os comportamentos a serem adotados, valendo assim para todos, sem distinções ou privilégios para determinado grupo ou camada social demandante das atividades desses funcionários.

No entender de Faria e Meneghetti (2011), o modelo burocrático tem como características principais: a definição e delineamento das atribuições e áreas de atividades são fixas e oficiais, definidas por meio de leis e normas administrativas; as relações de autoridade se baseiam em normas relativas aos meios de coerção e de consenso; a relação hierárquica estabelecida por meio de cargos e níveis de autoridade; e formalização administrativa dos procedimentos e atos por meio de documentos.

Dessa forma, o modelo burocrático pressupunha a previsibilidade do comportamento humano e uma padronização do desempenho dos participantes, em prol da máxima eficiência da organização. Isso gerou efeitos negativos segundo Helal e Diegues (2009), uma vez que essa necessidade de uma organização racional e eficiente pela burocracia fez com que o controle e o cumprimento às regras fossem a razão de ser do funcionário, em detrimento dos resultados por ele obtidos.

Apesar dos problemas, essa burocracia voltada para o cumprimento de regras e

procedimentos previstos legalmente tornou-se condição para a garantia da igualdade básica entre os cidadãos do Estado (DE SOUZA, 2013). No Brasil, ela surge no governo Vargas, na década de 1930, juntamente com o processo de industrialização brasileira - momento no qual o Estado passa a atuar e intervir no mercado para garantir maior competitividade das indústrias nacionais. O desenvolvimento industrial e econômico, em um modelo estatal interventor na seara econômica, necessitava de um maior aparato burocrático, culminando na criação do DASP (CAMPELO, 2010).

O DASP, para concretizar bem os princípios burocráticos no país, tinha como objetivos: a) definir e executar a política para os servidores civis, incluindo a admissão por concurso público e capacitação técnica do funcionalismo; b) promover a racionalização dos processos e métodos no serviço público; e c) elaborar o Orçamento da União, adaptando as normas vindas do governo central para as unidades federadas (COSTA, 2008).

Contudo, por outro lado, a burocracia acabou sendo apontada também como obstáculo para a eficiência das atividades da administração pública. Com a modernização da sociedade, gerando maiores demandas sociais e consequentemente influenciando o aumento da máquina estatal e dos serviços ofertados aos cidadãos, o modelo burocrático mostrou-se ineficiente para atender as demandas sociais no momento em que se apresentavam devido às suas próprias características, que acabam por engessar a administração pública e deixando-a morosa (JUND FILHO, 2002).

Esse panorama agravou-se a partir da década de 1970, momento em que surge uma enorme crise econômica mundial envolvendo principalmente o petróleo, pondo fim a prosperidade e elevadas taxas de crescimento que os países vinham obtendo após a 2ª Guerra Mundial. Até esse momento o papel do Estado era garantir a prosperidade econômica e o bem-estar social; com a crise dos anos 70 o estado começou a ruir econômica, social e administrativamente, surgindo a necessidade de uma redefinição do papel do estado na economia e a redução dos gastos públicos na área social (ABRUCIO, 1997).

Outra conjuntura que afetou consideravelmente a burocracia foi a globalização, pois antes da integração mundial dos mercados e dos sistemas produtivos trazidos por ela, os

Estados podiam ter como um de seus objetivos fundamentais proteger as respectivas economias da competição internacional. A globalização trouxe junto com ela a aceleração do desenvolvimento tecnológico a partir de meados do século XX, o que transformou o sistema econômico mundial, diminuindo os custos de transporte e comunicação, e tornando-o mais integrado e competitivo (JUND FILHO, 2002).

Daí surge a necessidade de repensar o papel do Estado de protetor, interventor e fomentador econômico, para agente da capacitação dos agentes econômicos nacionais para competir em nível mundial. A intervenção e o fomento permanecem necessários em áreas em que possam existir desequilíbrios distributivos provocados pelo mercado globalizado (educação, saúde, cultura, desenvolvimento tecnológico) ou em áreas que o montante de recursos exigidos seja superior aos suportados pela iniciativa privada (infraestrutura) (JUND FILHO, 2002).

Nessa lógica de mudança de papel do Estado, vivencia-se recentemente no Brasil uma estratégia de reforma administrativa do aparelho estatal que busca combinar os diversos tipos de atividades administrativas, as formas de propriedade e as formas de administração. Tal reforma está inserida no contexto das novas doutrinas de administração e representa uma múltipla e diversificada experiência teórica aplicada em diversos países do mundo, com suas especificidades, na busca pela renovação da gestão do Estado (JUND FILHO, 2002).

As aplicações de modelos gerenciais na administração pública são alvo de discussão em todo mundo como, por exemplo, a aplicação de instrumentos de avaliação de desempenho, novas formas de controle do orçamento e o direcionamento dos serviços públicos para as novas exigências dos cidadãos- clientes. Há uma maior atenção com as tendências da opinião pública frente ao controle de gastos públicos e melhoria da qualidade dos serviços e produtos ofertados pelo Estado (ABRUCIO, 1997).

Dessa forma chega-se a terceira forma de administração pública: a administração gerencial, que introduz a dinamicidade trazida com a globalização e que é exigida das organizações no mundo moderno para que atinjam seus resultados, por meio da liberdade e agilidade suficientes para competir com as demais e atingir com o menor custo e tempo

possíveis os seus fins esperados (JUND FILHO, 2002).

A administração gerencial incorpora à administração pública os instrumentos que considera necessários para tornar os órgãos mais ágeis, flexíveis e eficientes; produzindo transformações organizacionais que permitam esses órgãos absorver as transformações ambientais e incorporar a pluralidade moderna dos interesses e a diversidade da clientela (JUND FILHO, 2002).

Bresser-Pereira (1996a) elenca algumas características básicas que definem a administração pública gerencial, como orientação para o cidadão e para a obtenção de resultados; prerrogativa de que os políticos e funcionários públicos merecem um grau real, mas limitado de confiança; descentralização e incentivo à criatividade e à inovação como estratégias; contrato de gestão como instrumento de controle dos órgãos descentralizados.

No Brasil, as ideias da administração gerencial vêm sendo incorporadas desde o final da década de 1960, com o Decreto-Lei nº 200 de 1967, que possuía como elementos centrais: o Planejamento, a Coordenação e a Descentralização Administrativa, a Delegação de competências e o Controle (YOKEMURA, 2002).

Segundo Mello (2012), o Decreto-Lei nº 200/67 trouxe a separação do aparato público em administração direta e indireta, por meio das ideias de centralização e descentralização de atividades administrativas a fim de aprimorar a atuação dos órgãos públicos federais. O Decreto-Lei define Administração Direta como constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, e a Administração Indireta compreendendo as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria: Autarquias; Fundações Públicas; Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista (BRASIL, 1967).

O significado de Administração Direta e Indireta, segundo Medauar (2009), é melhor entendido a partir do conhecimento prévio da definição de descentralização e desconcentração administrativa. Esses termos têm como ideia principal a transferência de atribuições de um centro para uma periferia - no caso da descentralização a transferência de atividades ocorre

para outros entes dotados de personalidade jurídica própria; já na desconcentração, as atividades são distribuídas de um centro ou setores superiores para os setores periféricos de uma mesma pessoa jurídica.

O Decreto-Lei nº 200/67 ampliou a transferência de responsabilidades para a Administração Indireta por meio da descentralização de atividades, sendo o precursor da administração gerencial no país, ao traçar uma nova concepção de administração pública com o intuito de assegurar maior celeridade às decisões e ao atendimento mais dinâmico dos anseios da sociedade, por meio da delegação de competências, antes exclusivas do Estado, para outras esferas da sociedade; buscando assim romper a rigidez burocrática da administração pública brasileira (DE SOUZA, 2013).

A partir do Decreto-Lei nº 200/67, tem se buscado inserir na administração pública brasileira novas doutrinas que apresentam um farto cabedal de abordagens, metodologias e técnicas de gestão nas áreas da Administração privada, incluindo conceitos e ideias na administração pública como Sistemas de Planejamento e Orçamento por Programas, Administração para Resultados, "Downsizing", Mudança Organizacional Planejada e Desenvolvimento Organizacional, Indicadores de Eficiência, Qualidade Total, "Empowerment", dentre outras (JUND FILHO, 2002).

Esse conjunto de ideias administrativas vem sendo rotulados por muitos autores como *New Public Management* (NPM), ou, em português, Nova Administração Pública (NAP) e vem produzindo mudanças organizacionais no setor público de diversos países no mundo, a fim de obter melhores resultados nos serviços prestados pelas administrações públicas, objetivando, assim, atender a novas demandas sociais e, ao mesmo tempo, assegurar a eficiência e qualidade de tais serviços (MARQUES; ALMEIDA, 2004). A principal temática abordada pela NAP vem sendo o estabelecimento da primazia de princípios gerenciais baseados nos conceitos modernos de administração do setor privado sobre o modelo burocrático tradicional (JUND FILHO, 2002).

2.1.2 *New Public Management* (NPM)

A *New Public Management* é um modelo organizacional que vem sendo utilizado mundialmente desde os anos 1980 e tem como foco a melhoria de desempenho da administração pública por meio dos valores da produtividade, orientação ao serviço, descentralização, eficiência na prestação de serviços e *accountability*; deixando assim os governos mais conscientes em relação a custos, mais flexíveis e voltados para a satisfação do cidadão-cliente por meio da transferência de conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público (MATIAS-PEREIRA, 2008).

No setor público, a figura do proprietário principal da administração pública é assumida pelo cidadão, que como contribuinte dos tributos é detentor do capital e beneficiário dos seus serviços. Já o governo, com seus gestores públicos, pode ser considerado o agente da sociedade – os administradores que dirigem o Estado (SLOMSKI, 2009).

Segundo Martins (2005), trata-se de uma mudança do paradigma burocrático para um modelo mais flexível ou orgânico de burocracia por meio da "mercadificação" das políticas e organizações públicas, estando em sua origem impregnado da ideia neoliberal de minimização do papel e do tamanho do Estado.

No Brasil, conforme Costa (2008), a reforma gerencial baseada nos princípios da NPM deu seus primeiros passos no governo Collor; porém ela caminhou de maneira errática e irresponsável no sentido da desestatização e racionalização, sem promover conjuntamente um ajuste fiscal ou pelo menos as melhorias de performance prometidas. Apesar disso, Jund Filho (2002) aponta algumas medidas importantes do período como a abertura da economia para o mercado externo, início das privatizações de setores produtivos mantidos e desenvolvidos pelo Estado, enxugamento da máquina administrativa por meio de programas de demissão voluntária - *downsizing*.

A NPM só ganhou força em 1995 no governo FHC por meio da reforma proposta pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), que tinha como meta central a melhoria do desempenho no setor público por meio dos princípios do trabalho menor e

custo menor utilizados nos Estados Unidos e na Nova Zelândia (REZENDE, 2002).

O Plano Diretor da Reforma e Aparelhamento do Estado (BRASIL, 1995) teve como característica principal a organização de um Estado Regulador e não mais o Estado Fomentador, deixando para o mercado a condução da produção e da economia. A principal diferença entre a NPM e a administração burocrática está na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados. O próprio Plano menciona que "um dos aspectos centrais desse esforço é o fortalecimento do Estado para que sejam eficazes sua ação reguladora, no quadro de uma economia de mercado, bem como os serviços básicos que presta e as políticas de cunho social que precisa implementar" (BRASIL, 1995, p. 6).

Para tal empreitada, o PDRAE teve entre suas metas a reorganização das estruturas da administração, focando na qualidade e na produtividade do serviço público, por meio da profissionalização do servidor público. Além disso, o PDRAE define como objetivos inadiáveis: 1) o ajustamento fiscal duradouro; 2) reformas econômicas orientadas para o mercado, que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantam a concorrência interna e criem as condições para o enfrentamento da competição internacional; 3) a reforma da previdência social; 4) a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais; e 5) a reforma do aparelho do Estado, com vistas a aumentar sua governança, ou seja, sua capacidade de implementar de forma eficiente políticas públicas (BRASIL, 1995).

Como consequências do PDRAE é possível destacar as privatizações de empresas públicas tidas como ineficientes ou deficitárias, transferindo para o setor privado atividades que poderiam ser realizadas pelo mercado, em especial as atividades voltadas para a produção. Outra mudança relevante foi a promulgação da Emenda Constitucional nº 19/1998, que incluiu entre os princípios que permeiam a administração pública o princípio da eficiência, e trouxe modificações em relação ao regime jurídico dos servidores públicos federais (DE SOUZA, 2013).

Outra consequência do PDRAE, a partir do ensinamento de Rezende (2002), é que ao propor a divisão das funções governamentais em quatro setores (núcleo estratégico, atividades

exclusivas do Estado, serviços não-exclusivos ou competitivos e a produção de bens e serviços para o mercado), ele acabou criando novas organizações (agências executivas, agências reguladoras e organizações sociais) dentro da burocracia pública brasileira.

Abrucio (2007) aponta que o PDRAE não teve força (apoio parlamentar e do funcionalismo público) suficiente para sustentar uma reforma ampla e contínua, acabando por se perder na visão neoliberal do ajuste fiscal e econômico. Porém, avanços importantes foram feitos na questão fiscal, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, e no desenvolvimento do governo eletrônico, trazendo resultados excelentes na organização de informações, promovendo uma maior participação social e trazendo inovações na área de políticas públicas com a disseminação do planejamento integrado e descentralizado por meio do Plano Plurianual.

No entanto, a NPM no Brasil não se resume ao Plano Diretor de 1995. Ideias como qualidade do serviço público e a percepção da necessidade de mudanças na gestão ainda permeiam a administração pública brasileira. A introdução da exigência da eficiência na Administração Pública, por exemplo, deve-se à Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998 e pela nº Lei 9784/1999. A eficiência, segundo o entendimento de Di Pietro (2006, p. 98), apresenta dois aspectos: a) o modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e o modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Um outro ponto importante para o desenvolvimento da administração pública gerencial no Brasil foi a criação do Plano Plurianual (2000-2003 “Avança Brasil”), com o intuito de permitir um planejamento integrado e descentralizado, trazendo mudanças impactantes no sistema de planejamento e orçamento federal (SILVEIRA e GARCES, 2002).

Relevante também é a Avaliação Continuada da Gestão Pública: Repertório / Secretaria de Gestão que, em sua apresentação, informa ser o principal desafio na qualidade da gestão e prestação dos serviços públicos a mudança no direcionamento das práticas de gestão, do excesso de procedimentos e de formalismo, para a produção de resultados efetivos

– capazes de mitigar/eliminar problemas ou produzir benefícios/valores desejados pela sociedade -, promovendo a qualidade de vida em patamares cada vez mais elevados (BRASIL, 2004).

Outro fruto da NPM no Brasil é o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - Gespública, criado no governo Lula por intermédio do Decreto nº 5.378/2005, com o intuito de melhorar a qualidade dos serviços prestados e aumentar o nível de competitividade do país por meio da aplicação de abordagens gerenciais para a consolidação da gestão profissional orientada para resultados e seguindo as disposições do Plano Plurianual (BRASIL, 2005).

Seus objetivos estão elencados no artigo segundo do supracitado decreto e são eles:

- a) eliminar o déficit institucional, visando ao integral atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal;
- b) promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas;
- c) promover a eficiência, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública;
- d) assegurar a eficácia e efetividade da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados;
- e f) promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética (BRASIL, 2005).

A NPM tem permitido uma evolução contínua das doutrinas de gestão pública no Brasil, oferecendo no âmbito das instituições de auditoria governamental (no qual as Auditorias Internas de IFEs estão inseridas) um arcabouço teórico capaz de aumentar a competência legal dessas instituições, de forma a incluir a "auditoria de desempenho", ampliando o escopo de atuação da auditoria governamental - não mais restrito aos aspectos financeiros da organização; agora analisando também o alcance das metas planejadas (JUND FILHO, 2002).

Trata-se de uma mudança de paradigma da auditoria governamental - ela deixa de ser financeira e punitiva para agora estar com sua missão direcionada em verificar se os atos e fatos praticados pelos gestores públicos atingiram os resultados previamente estabelecidos. Os gestores devem se sujeitar à prestação de contas pela gestão executada nos recursos públicos

que lhe foram confiados - *accountability* (JUND FILHO, 2002).

As modernas instituições voltadas para a área de controle passam a avaliar os aspectos de realizações dos programas de governo, demonstrando para a sociedade e para os próprios órgãos de controle, por meio não só do monitoramento posterior, mas também do monitoramento prévio e concomitante, que um programa de governo em execução é realmente importante e necessário para a sociedade, tendo os recursos bem aplicados e gerando o retorno esperado (JUND FILHO, 2002).

Surge assim a preocupação e a exigência de que o desempenho das atividades de auditoria agregue valor ao processo gerencial das organizações, dando suporte aos gestores nas suas tomadas de decisões administrativa a fim de atingir os melhores resultados para a administração pública e os cidadãos (SILVA, 2009). A partir dessa nova concepção e nova demanda, os órgãos de controle governamental devem se reestruturar. Nas palavras de Jund Filho:

Os estudiosos da administração têm em conta que não existe uma fórmula única que otimize o modelo organizacional de uma instituição, tornando-a capaz de lograr os resultados que os elementos teleológicos definidos, de missão, objetivos e estratégia, exigem. Contudo, a Teoria das Organizações prediz que bons resultados estão associados a escolhas de modelagem que atentem para a coerência, compatibilidade e consonância do desenho de estruturas, sistemas de informação e processo decisório, políticas de recursos humanos e recompensas, entre si. Exigindo, dessa forma, dos órgãos de controle de recursos governamentais em todas as esferas, uma reestruturação de suas práticas e modelos administrativos para atender a essa nova demanda, caracterizada pela incerteza e com reflexos diretos na definição da natureza íntima de sua tarefa (JUND FILHO, 2002, p.17).

Dessa forma, torna-se relevante que o governo seja assessorado de técnicas e instrumentos que o ajudem a alcançar os resultados esperados. A auditoria interna ganha esse papel de oferecer meios para auxiliar os gestores em suas tomadas de decisões administrativa, proporcionando informações consistentes sobre as repercussões das ações governamentais junto aos usuários dos serviços públicos, levando em conta a particularidade de interesse, e tornando-se instrumento da implantação e implementação de um processo contínuo de aperfeiçoamento e melhoria dos serviços públicos – no caso do presente estudo, a educação (SILVA, 2009).

2.2 A FUNÇÃO CONTROLE

O controle é uma das funções clássicas da administração - juntamente com o planejamento, a organização e a direção - que constituem a base de todo e qualquer processo administrativo nas organizações. A fim de conceituar a função controle, De Souza (2013) estabelece que o controle é fundamentalmente um processo que orienta a atividade exercida para um fim previamente estabelecido e que esse processo possui 4 fases: estabelecimento de padrões/critérios; observação do desempenho; comparação do desempenho com o padrão/critério; e ação corretiva.

De Souza (2013) esclarece que a função controle está estreitamente ligada à outra função administrativa básica, que é o planejamento. O planejamento na verdade precede o controle, pois, sem que a organização tenha definido suas metas, sua visão e seus propósitos para o futuro, o controle torna-se inócuo, não podendo medir e avaliar as ações e comportamentos realizados visando ao alcance dos objetivos que não tenham sido definidos.

O controle como função administrativa tem a finalidade de acompanhar e monitorar se os objetivos previamente definidos estão sendo seguidos e se serão atingidos. Partindo desse postulado, Maximiniano (2008) detalha que controlar é um processo de tomada de decisões com a finalidade de manter um sistema na direção de um objetivo, baseando-se em informações contínuas sobre as atividades do próprio sistema e sobre o objetivo.

Tal processo de controle é aplicado em toda a organização, devendo monitorar e avaliar todos os aspectos organizacionais, segundo os objetivos e critérios específicos de cada nível hierárquico principal - estratégico, funcional e operacional; e deve envolver todas as etapas dos processos institucionais - prévio (de entrada), simultâneo (de processamento), e final (de saída) (MAXIMINIANO, 2008).

O autor ressalta que a função controle encontra resistência nas organizações, uma vez que atinge o senso de liberdade dos indivíduos. Assim, os objetivos e padrões de controle devem fazer parte do processo de administração, mas sempre atentos à compatibilidade com as pessoas envolvidas para não perder sua eficácia (MAXIMINIANO, 2008).

2.2.1 O controle na administração pública

O controle na administração pública é imposto em decorrência das normas de direito público e tem o intuito de garantir que todas as ações foram executadas com legitimidade, dentro das normas relativas a cada ato e em conformidade com o interesse público (JUND FILHO, 2002).

Guerra (2005, p. 90 apud CASTRO, 2007, p. 86) apresenta a seguinte definição:

"Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator."

A finalidade do controle, conforme Di Pietro (2006), é garantir que a administração pública atue em harmonia com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico - legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, motivação e finalidade pública.

O Decreto-Lei nº 200/67 impõe, por meio de seu artigo 13, que o controle das atividades da Administração Federal seja exercido em todos níveis e órgãos, envolvendo o controle executado pela chefia competente; o controle pelos órgãos próprios de cada sistema; e o controle pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (BRASIL, 1967).

A principal norma do ordenamento jurídico nacional, a Constituição Federal de 1988, traz enunciado a respeito do controle em seu art. 70, caput e § único, e art. 74, incisos I e II, impondo que a atividade de controle na administração pública brasileira deverá cumprir os seguintes termos:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções

e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

“Art. 74 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988).

A partir da leitura dos dispositivos constitucionais, Araújo (2007) entende que o controle na administração pública não se resume à análise meramente formal e legal dos atos executados - o controle deve adentrar no aspecto operacional dos objetivos da gestão, com cerne nos resultados, e de maneira a aferir a eficácia e eficiência dos atos dos órgãos e entidades.

Dentro dessa abordagem do aspecto operacional da gestão na atuação do controle na administração pública, o TCU elencou uma série de variáveis e tendências que devem ser consideradas nessa atuação, dentre elas a evolução tecnológica; a reorganização da administração pública com a tendência de redução do tamanho do Estado; a ampliação da participação da sociedade no controle e na prestação de serviços públicos; a gestão do conhecimento; a demanda por melhores serviços; a exigência por maior transparência, ética, profissionalismo e agilidade na administração pública; a escassez de recursos; a limitada capacidade do governo de responder aos anseios sociais; a complexidade crescente das relações entre o Estado e a sociedade; a formação de parcerias; a necessidade de combate efetivo à corrupção e à impunidade; a atuação e posicionamento de outros órgãos públicos; o questionamento quanto à legitimidade e à efetividade das instituições públicas (TCU, 2003).

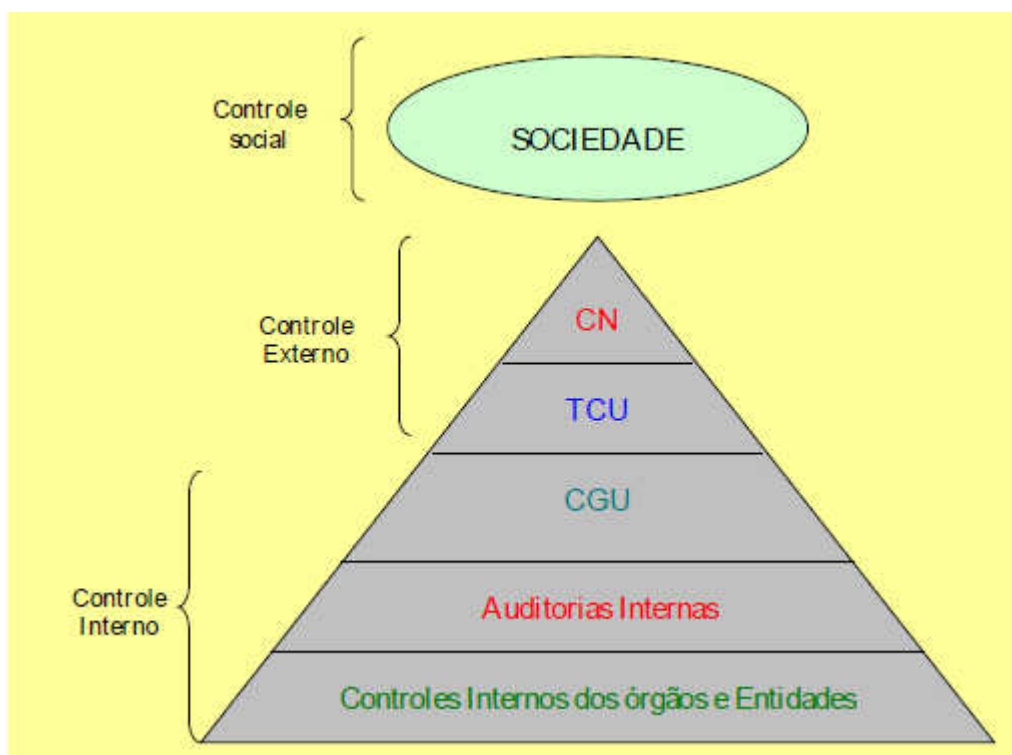
Para Rocha (2002), o controle em sua atuação sobre os próprios órgãos estatais desempenha um papel relevante nas relações entre o Estado e a sociedade, contribuindo para a garantia do regime democrático. Portanto, devido a essa importância, deve estar em constante evolução de seus procedimentos e técnicas, uma vez que a sociedade evolui, os modelos de gestão são aperfeiçoados e o controle não pode ficar restrito ao campo procedimental.

Além dos controles interno e externo expressos no texto constitucional, a CGU (2005) ressalta a importância de outro controle na administração pública - o controle social exercido pelo cidadão, pois este será sempre o melhor agente de controle da gestão pública, tendo em vista sua presença em toda atuação estatal, seja como agente público ou como beneficiário das políticas públicas.

2.2.2 Tipos de controle

Araújo (2007) identifica a presença de três tipos de controle no âmbito da administração pública: o controle social, o controle externo e o controle interno; devendo os mesmos projetarem suas atividades com a finalidade de fomentar na sociedade uma mentalidade de controle e dever de prestação de contas dos agentes administrativos (*accountability*). Na figura a seguir, o autor explicita o contexto global da função controle vigente em nosso ordenamento a partir desses três tipos de controle:

FIGURA 1 – Instâncias do Controle Governamental Federal



Fonte: ARAÚJO (2007, p. 49).

Na figura supra ficam identificados os principais agentes de cada tipo de controle: a) o controle social, exercido pela sociedade civil; b) o controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, com apoio do Tribunal de Contas da União; e c) o controle interno, representado pela CGU, as auditorias internas e os controles internos dos órgãos e entidades. Cada um desses tipos de controle será abordado a seguir.

2.2.2.1 Controle Social

A sociedade tem aumentado sua participação no acompanhamento dos gastos públicos exigindo medidas como: a prestação de contas por parte dos gestores públicos; a transparência e publicização das contas públicas; discussão e deliberação pública sobre a alocação dos recursos públicos disponíveis; e a participação da sociedade civil na elaboração da agenda pública (ARAÚJO, 2007).

A participação da sociedade no exercício do controle da administração é essencial para a efetividade de tal controle, exigindo comprometimento dos agentes administrativos, desde que os cidadãos possuam meios e informações disponíveis para tal. O TCU (2003), expõe esse panorama ao declarar que a sociedade clama por moralidade, profissionalismo e excelência da administração pública, passando a exigir com cada vez mais intensidade melhores serviços, respeito à cidadania e mais transparência, honestidade, economicidade e efetividade no uso dos recursos públicos.

Para atingir a efetividade plena do sistema de controle num país tão extenso como o Brasil é necessário conjugar esforços técnicos institucionalizados com o exercício da cidadania, fortalecendo parcerias e redes de informação capazes de maior interação com a sociedade – o controle externo depende da amplitude e acesso das informações disponibilizadas e dos graus de confiança e de conhecimento da sociedade em relação às instituições de controle (TCU, 2003).

De Souza (2013) esclarece que o controle social pode ser exercido por meio de duas maneiras principais: a) diretamente pelo cidadão, de forma isolada, na qual cada indivíduo percebe e verifica o comportamento dos gestores frente às ações governamentais; b) de forma

coletiva, por exemplo, pelos Conselhos de Políticas Públicas e por organizações não-governamentais (ONGs).

O controle social está presente também no texto constitucional, especialmente no artigo 204, no qual determina que as ações governamentais na área da assistência social serão organizadas com base em diretrizes elencadas em seus incisos, dentre elas a participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis (BRASIL, 1988).

Assis e Villa (2003) entendem que o controle social é um espaço de representação, no qual sujeitos diferentes com diversas representações (movimentos populares, entidades de classe, sindicatos, governo, entidades jurídicas, associação de moradores, entidades religiosas) se articulam e atuam por meio de canais institucionais de participação na gestão governamental. Apesar de agir por meio de canais institucionais, a participação social não pode ser entendida como uma extensão burocrática do governo, mas sim como um processo contínuo de democratização em âmbito local, estabelecendo uma nova sociabilidade política e um novo espaço para o exercício da cidadania.

O controle, em geral, é norteado pela intenção de assegurar que os recursos públicos geridos pelos agentes administrativos estão sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio da legalidade. Entretanto, o controle institucional (externo e interno) não garante o cumprimento adequado do papel atribuído aos órgãos e entidades da administração pública – deve haver a complementação do controle por meio da atuação da sociedade pelo controle social para avaliar a execução dos serviços públicos prestados pelos aspectos da qualidade e eficiência, medindo a amplitude e a oportunidade dos benefícios auferidos pela população com esses serviços (LINCZUK, 2012).

2.2.2.2 Controle Externo

O conceito de controle externo é apresentado por Guerra (2005) nas seguintes palavras:

O controle externo é aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração Pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outro (GUERRA, 2005, p. 108, apud SOARES, 2010, p.58).

Neste diapasão, Meirelles (2009) cita alguns exemplos de situações em que um Poder ou órgão constitucional funcionalmente independente exerce controle externo sobre a atividade administrativa de outro Poder – a apreciação de contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário.

Zymler (1998) esclarece que o controle externo se divide em dois aspectos: o político, realizado pelo Congresso Nacional; e o técnico/financeiro, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e abrange a fiscalização contábil, financeira e orçamentária prevista no texto constitucional. Esse modelo de controle, no qual um órgão técnico auxilia o político, é imprescindível para um regime democrático, no qual a supremacia da maioria não deve excluir os interesses das minorias. Em suas palavras:

É de observar, quanto a isto, que a democracia não consiste apenas no governo da maioria, mas sim no governo da maioria, respeitados os direitos das minorias. Posto isto, resulta claro que o controle da Administração Pública não se deve revestir apenas de cunho político. O contrário poderia resultar na inexistência de padrões objetivos de controle e, em consequência, na atenuação dos critérios de fiscalização dos recursos públicos geridos por responsáveis politicamente afinados com a maioria, ou repassados para regiões que estejam submetidas à esfera de influência dos partidos majoritários.

Assentada essa premissa, mostra-se necessário o estabelecimento de um núcleo técnico que propicie ao Legislativo apoio no exercício do controle externo, dotado de competências para operacionalizar a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (ZYMLER, 1998, p. 16).

A relação entre o Poder Legislativo e o TCU está pautada pela independência e harmonia recíproca: independência, pelo fato das competências constitucionais dos mesmos não se confundirem; harmonia, pelo fim comum de atuação no campo do controle externo, que é um tipo contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial de controle sobre

todas as pessoas estatais-federadas e respectivos agentes, ou sobre quem lhes faça as vezes. (BRITTO, 2001).

As atribuições do TCU no tocante ao controle externo estão dispostas no artigo 71 da CF/88 e envolvem: a) apreciação em parecer prévio das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; b) julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos; c) apreciação, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão e de aposentadoria do pessoal da administração pública federal; d) realização de inspeções e auditorias nas unidades administrativas dos três poderes; e) fiscalização das contas nacionais das empresas supranacionais com participação societária da União; f) fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União para os demais entes federativos; g) prestação de informações ao Congresso Nacional sobre as atividades do TCU; h) aplicação de sanções previstas em lei, estipulação de prazo para órgão ou entidade adotar providências necessárias ao exato cumprimento da lei, e sustação da execução de ato impugnado. (BRASIL, 1988).

O texto constitucional imputa o poder de realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional nas unidades dos três poderes (artigo 71, inciso IV) como instrumento de efetivação das competências de controle externo do Tribunal de Contas da União. O TCU (2011), no artigo 240 de seu regimento interno, descreve a inspeção como ferramenta de fiscalização utilizada para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade, legitimidade e economicidade de fatos e atos administrativos.

O controle externo relaciona-se com o controle interno, podendo os dois atuarem de forma integrada, mas sem que haja subordinação hierárquica, tendo em vista que não existe obrigatoriedade do TCU acatar relatórios produzidos pelo Sistema de Controle Interno da Administração Pública; porém, as informações contidas nesses documentos servirão de subsídio para a análise do processo de prestação de contas a cargo do TCU (VIANA, 2016).

A existência de um controle interno executado de forma adequada no seio da administração pública coopera com o controle externo, pois propicia a este último uma

razoável margem de garantia de que os objetivos e metas da administração estão sendo atingidos de forma a atender os princípios da economicidade, eficiência e eficácia. Dessa forma, o controle interno acaba tendo o papel de se antecipar ao controle externo na atividade de controle e fiscalização da administração pública, depurando ao máximo os problemas e, conseqüentemente, diminuindo a carga de trabalho e de demandas do TCU (VIANA, 2016).

2.2.2.3 Controle Interno

O controle interno, como o próprio nome indica, é aquele controle que está organizado no âmbito da entidade – é inerente ao funcionamento da mesma e tem a função de proporcionar mecanismos de ajuste, monitoramento e avaliação em prol do atingimento dos resultados institucionais (ARAÚJO, 2007).

Possui relação intrínseca com a contabilidade, uma vez que abrange o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas (dentre eles os contábeis) adotados pela entidade a fim de salvaguardar seu patrimônio; verificar a fidedignidade e exatidão das informações contábeis; promover a eficiência operacional; e direcionar a adesão à política traçada pela administração (CFC, 1997).

Trisciuzzi (2009) alerta que encontrar um conceito para controle interno é uma tarefa árdua, uma vez que existem diversas definições atualmente, tendo em vista se tratar de um assunto abrangente e diferenciado dentro de cada organização. O autor apresenta o conceito do Comitê de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (Instituto Americano de Auditores Independentes, que embasou a definição do CFC: "o plano de organização e conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração" (TRISCIUZZI, 2009, p. 27).

Attie (1992, p. 197) analisa esta definição do AICPA informando que ela é mais ampla do que o significado que, normalmente, é dado ao termo, uma vez que reconhece que um sistema de controle interno se projeta além das questões relacionadas diretamente com as

atribuições dos departamentos de contabilidade e de finanças. E Attie (1992, p.198-199) continua identificando seis fatores que se interinfluenciam e são essenciais para a existência de um controle interno adequado:

1) Plano de organização: é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis;

2) Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais;

3) Proteção do patrimônio: compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da empresa;

4) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a

conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;

5) Eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações;

6) Políticas administrativas: compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais).

Almeida (2012) entende que o controle interno retrata em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis (controles contábeis) e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (controles administrativos).

A Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, vinculada a Controladoria Geral da União - CGU que estabelece as diretrizes e normas técnicas de atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, define controle interno administrativo como o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos a fim de assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão (CGU, 2001).

Para Attie (1992), em regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a) a salvaguarda dos interesses da empresa; b) precisão e a confiabilidade dos informes e

relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo à eficiência operacional; d) aderência às políticas existentes.

Já no âmbito público, as diretrizes, os princípios, os conceitos e as normas técnicas relativas às ações de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal foram aprovadas pela Instrução Normativa nº 01/2001/SFCI-CGU, que em seu Anexo, p.7, Capítulo I, Seção I, item 3, define como finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: a) a avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas e orçamentos do governo; b) comprovação da legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão pública e da aplicação dos recursos públicos por entidades privadas; c) execução do controle sobre operações de crédito, avais, garantias e dos direitos e haveres da união; e d) apoio ao controle externo. (BRASIL, 2001)

Crepaldi (2009) dispõe que os princípios básicos de controle interno gravitam em torno das políticas, sistemas e da própria organização, que devem estar em sincronia para o bom funcionamento dos controles. São 7 esses princípios: 1) delimitação de responsabilidade - descrição das atribuições de cada cargo; 2) descrição das rotinas internas - em que se desenvolvem as funções da organização; 3) limitação do acesso aos ativos e controles físicos dos mesmos; 4) segregação de funções; 5) confronto periódico dos ativos com os registros contábeis; 6) sistema registrando apenas transações autorizadas e de forma correta; e 7) auditoria interna.

Neste sentido, o controle interno envolve toda a organização, com o intuito de verificar se cada setor, cada colaborador, cada fator de produção está colaborando para a consecução das metas organizacionais. Outra função do controle é analisar os riscos organizacionais, que são eventos do ambiente interno ou externo que podem impactar negativamente os resultados de uma organização e, até de forma permanente (TRISCIUZZI, 2009).

De Souza (2013) infere que os controles internos constituem um processo, enfim, um meio para que se atinja um fim pretendido, no qual são realizadas ações que permeiam a infraestrutura de uma organização e a ela se integram, devendo ser operadas e articuladas em

todos os níveis da organização, inclusive a alta gestão; ressaltando que os controles fornecem apenas uma segurança razoável, não uma segurança absoluta.

Rezende e Favero (2004) esclarecem que a responsabilidade sobre os controles internos de uma organização não recai apenas sobre o auditor interno, mas que todos da organização devem primar pelo correto funcionamento do controle interno. Na verdade, ao auditor interno, cabe a função de avaliar se o sistema de controle interno funciona da maneira que ficou estabelecido e propor melhorias de sua qualidade, ou, ainda não existindo controle na organização, propor o estabelecimento do mesmo.

Neste sentido, o CFC (1993), em sua NBC T 11 define que o sistema contábil e de controle interno é de responsabilidade da administração da instituição; contudo, o auditor deve apoiar a implementação dos controles internos e efetuar sugestões objetivas para o seu aprimoramento, decorrentes das constatações feitas no decorrer de seu trabalho.

O controle interno é de grande relevância para a Administração Pública, uma vez que para essa decidir de maneira acertada, necessita de um forte sistema de controle capaz de acompanhar a execução dos programas de governo e avaliar de maneira adequada os resultados obtidos por eles. Um controle interno organizado e estruturado é fundamental também para subsidiar o cumprimento do controle externo de forma eficiente; porém, o Órgão Central de Auditoria possui importância maior porque cabe a ele a realização, de forma independente, de auditorias sobre a gestão dos administradores e sobre os programas de governo (SILVA, 2011).

Bresser Pereira (1998) também já apontava tal preceito, ao afirmar que no modelo gerencial adotado na administração pública, sobretudo após o advento da última reforma administrativa de 1995, referendada pelo Plano Diretor da Reforma do Estado, o foco do controle passaria a ser os resultados da ação governamental, distanciando-se de um controle da legalidade, formal, com ênfase nos procedimentos (a priori) para um controle focado nos resultados (a posteriori).

A partir do contexto do artigo 74 da CF/88 supracitado, é criado o Decreto nº

3591/2000, que dispõe sobre o sistema de controle interno do poder executivo federal, informando que o referido sistema utilizará como técnica de trabalho, no sentido de alcançar seus objetivos, a auditoria e a fiscalização, conforme disposto em seu artigo 4º. Este artigo, em seus parágrafos, diferencia a auditoria, que visa a avaliação da gestão pública, dos processos e resultados gerenciais bem como da aplicação dos recursos públicos por entidades privadas; da fiscalização, que visa comprovar se o objeto dos programas de governo atende as especificações e as necessidades para as quais foi definido e se os mecanismos de controle são eficientes (BRASIL, 2000).

Silva (2009) ressalta que as expressões "sistema de controle interno", "controles internos" e "auditoria interna" denotam conceitos diferentes, que não se confundem. Sistema de controle interno é a estrutura de controle retratada pelos diversos atores que a compõem (institucionais e sociais), pelos servidores dos órgãos vinculados, pela estrutura normativa aplicada - enfim, pelos variados elementos responsáveis pelo controle. Controles internos ressalta o âmbito dos órgãos e entidades que utilizam seus recursos (materiais, humanos, estruturais, etc.) para manter diversos procedimentos em prol do cumprimento de suas missões. Por fim, auditoria interna é a atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, tendo como principal mecanismo de atuação a verificação do funcionamento sistemático e integrado dos controles internos de uma organização.

Jund Filho (2002, p. 61) comenta a relação da auditoria interna e o controle interno, e qual o posicionamento da primeira dentro da estrutura do segundo:

Há que se mencionar que a Auditoria Interna não é aceita pacificamente dentro do controle interno, ou melhor, como mecanismo integrante do controle interno. Alguns profissionais, movidos pelo sentido da afirmação “a Auditoria atua sobre o controle interno no sentido de verificar se os controles são ou não eficientes” tendem aceitá-la fora do controle interno. Entretanto, outra corrente a aceita como um mecanismo de autocontrole, ou seja, atuando sempre no sentido de prevenir falhas no sistema de informações para o controle e avaliação de desempenho, bem como em todo o sistema de controle interno mantido pela organização. Em realidade, o fato dela atuar sobre o controle interno não significa que não possa integrá-lo. Ela o integra com outra função, ou seja, a de prevenir danos e prejuízos para o patrimônio e o de assegurar que os controles funcionem a contento, com eficiência, possibilitando que o gestor tome decisões com o respaldo de informações úteis e confiáveis.

A diferença entre sistema de controle interno e auditoria interna é evidenciada no texto da Lei nº 10.180/2001, que trata do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, e em seu artigo 24 dispõe entre as atribuições dos órgãos e unidades do sistema de controle interno do poder executivo federal o papel de avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal. (BRASIL, 2001)

Attie (1998) discorre sobre a diferença entre controle interno e auditoria interna, demonstrando o equívoco da equiparação entre os dois termos, uma vez que a auditoria interna é um trabalho organizado de apreciação e revisão dos controles internos, executado por um departamento especializado; e o controle interno envolve procedimentos realizados e adotados por toda a empresa como planos permanentes da organização.

Dos Santos Souza (2007) elucida que um sistema de controle interno, para que seja bem estruturado, deve permitir uma razoável eficácia, a maior economicidade possível e possuir uma independência administrativa. Neste diapasão, esclarece que o controle praticado pela auditoria interna não deve ter o papel de co-gestão, porque esta postura poderá inviabilizar a administração da organização, mas sim auxiliar para que essas tarefas sejam feitas com segurança e rapidez, promovendo o controle e sem interferir no processo de gestão.

Para que o controle interno seja executado em toda a sua plenitude e eficiência é necessário que todos os integrantes da organização se conscientizem da sua necessidade para o atingimento pleno das metas e objetivos traçados. Dessa forma, como qualquer atividade administrativa, o controle precisa ser planejado, levando em conta as peculiaridades da organização, da gestão e do ambiente externo em que a entidade atua (JUND FILHO, 2002). Três elementos devem ser considerados no planejamento do controle - a Contabilidade, o Orçamento e a Auditoria:

A Contabilidade, como processo gerador de informações, deve ser organizada de maneira que as informações obedeçam aos princípios contábeis geralmente aceitos e possuam características que lhes são inerentes, entre as quais a da utilidade e a da confiabilidade, e que permitam respostas claras e precisas às questões que lhes são formuladas pelos seus usuários, interno e externo. Assim, as informações deverão evidenciar os fatos ligados à administração financeira, patrimonial, orçamentária e operacional, que permitam o controle, a avaliação de desempenho e, conseqüentemente, a tomada de decisões.

O orçamento é um instrumento de controle prévio gerencial cujo conteúdo

reflete programas de trabalho, objetivos globais, metas ou cargas de trabalho a executar, responsabilidades da organização e dos respectivos agentes, aliados a medidas de desempenho e recursos ou insumos de toda a natureza que possibilitarão a sua execução. A sua elaboração obedece a regras que lhes são pertinentes, cujas aplicações são feitas em função de mandamentos legais ou determinações da própria direção da entidade mediante a formulação de políticas, conforme os interesses da entidade e da população. O controle e a avaliação de desempenho na execução do Orçamento, bem como dos fatos administrativos paralelos, de natureza financeira ou não, são executados com base nas informações geradas pela Contabilidade e verificadas pela Auditoria (JUND FILHO, 2002, pp. 59-60).

Jund Filho (2002) finaliza enunciando que a função da Auditoria, em toda entidade, deve envolver a verificação do cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, da veracidade das informações geradas pela Contabilidade, bem como à prevenção de danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade. Além disso, a Auditoria também deve se preocupar com os controles de toda natureza mantidos pela Administração, e com os atos administrativos que tenham a possibilidade de produzir efeitos de natureza financeira capazes de modificar a situação econômico-financeira da entidade, refletida nas demonstrações contábeis e financeiras. (JUND FILHO, 2002).

2.3 AUDITORIA

A palavra auditoria tem sua origem no latim "*audire*" que significa ouvir e nasceu da necessidade de validar os registros contábeis, a partir do surgimento das empresas e da taxação de impostos baseada nos resultados apurados nos demonstrativos contábeis das mesmas (BARROS, 2014).

Os administradores das empresas precisavam de instrumentos que pudessem usar para auxiliar seu trabalho. Foi então que a Contabilidade ganhou importância e tornou-se essencial para a atividade desenvolvida porque oferecia, por meio de relatórios, uma visão global da empresa, permitindo à administração a possibilidade de acompanhar os resultados atingidos nas decisões tomadas (TRISCIUZZI, 2009).

O TCU (2011) elucida que a auditoria e sua evolução estão diretamente ligadas ao controle das riquezas e à expansão dos mercados, ao acúmulo de capitais e ao

desenvolvimento econômico dos países - que gerou o crescimento econômico e do capital, aumentando a complexidade dos negócios e criando a diferenciação entre o proprietário e o gestor do patrimônio.

Surge então uma forte demanda pela auditoria, tendo em vista a sua finalidade de gerar confiabilidade das informações divulgadas pela empresa, tanto para o público interno da empresa como para o público externo – dando a eles a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação patrimonial da empresa em determinada data e suas variações em certo período. (FRANCO; MARRA, 2001)

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30-31) conceituam auditoria como "um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados". Attie (1998, p.25) por sua vez, define auditoria como "... uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado".

O TCU conceitua auditoria como o processo sistemático, documentado e independente de avaliação objetiva de uma situação ou condição para determinar a extensão na qual os critérios são atendidos, obtenção de evidências quanto a esse atendimento e, por fim, o relato dos resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado. (TCU, 2010).

Dentre os diversos conceitos de auditoria, destaca-se também o de Sá (1998, p.25), o qual afirma que: "Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados".

No estudo da auditoria ocorre uma divisão clássica estabelecida em auditoria externa ou independente e auditoria interna. Para Franco e Marra (2001), a auditoria externa pode ser

definida como:

[...] a técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções e na obtenção de informações e confirmações relacionadas com o controle do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas (FRANCO e MARRA, 2001, P.28).

A definição de auditoria externa também é dada pelo CFC (1997) por meio da Resolução CFC nº 820/1997, que aprovou a NBC T - 11A Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, como um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, com a legislação específica.

Neste mesmo sentido, Ribeiro e Ribeiro (2012) conceituam:

A auditoria externa ou independente, também denominada auditoria das demonstrações contábeis, é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que derem origem a eles.

A auditoria externa é realizada por auditores independentes contratados pela organização para examinar as suas demonstrações contábeis e expressar opinião por intermédio do relatório de auditoria, com propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários das respectivas demonstrações (RIBEIRO e RIBEIRO, 2012, pp. 95-96).

O objetivo da auditoria externa, conforme NBC TA 200 (CFC, 2009) é elevar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários por meio da expressão de uma opinião pelo auditor independente – a emissão de um parecer acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis da empresa. Essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, espelhando a real situação financeira da organização.

Entretanto, além da confiabilidade das informações emitidas pela empresa, obtidas por meio da auditoria externa, os administradores precisavam da confirmação de que os controles internos e as rotinas estabelecidas estavam sendo cumprido – é concebida então a auditoria interna, com o objetivo embrionário de auxiliar a alta administração na melhoria dos seus negócios através da identificação das áreas problemáticas da empresa e sugerindo as correções necessárias. (ATTIE, 1992).

O CFC (1995), por meio da NBC-T-12 constitui a auditoria interna como o conjunto de procedimentos técnicos que tem como objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da organização. As atividades de auditoria interna são realizadas por profissional denominado auditor interno, que diferente do auditor contábil - que realiza auditoria nas demonstrações contábeis e deve ter formação em ciências contábeis - e tem a função de verificar a existência de controles internos (procedimentos/normas internas) e avaliar seu cumprimento por todos os envolvidos.

Para Almeida (2012), o auditor interno surgiu como ramificação da profissão de auditor externo, diante da necessidade das empresas em contar com um profissional que estivesse à disposição da organização, por um período de tempo mais significativo, onde fosse mais frequente sua avaliação e que possibilitasse se aprofundar um pouco em outras áreas de seu interesse que não somente aquelas relacionadas aos controles legais e contábeis.

Continua o autor, dizendo que o auditor interno é empregado da empresa, mas não deve estar subordinado àqueles cujos trabalhos examina. Além disso, ele não deve desenvolver atividades que possa vir um dia a examinar (por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência. O autor sugestiona que o departamento de auditoria interna deve estar diretamente vinculado à presidência da organização, como órgão de staff (ALMEIDA, 2012).

2.3.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma função organizacional de revisão, avaliação e emissão de

opinião no tocante ao ciclo administrativo (planejamento, execução e controle) em todos os momentos e ambientes das organizações. Seu papel é verificar e constatar a qualidade dos processos e resultados organizacionais praticados, bem como seus reflexos nos horizontes presente/passado e presente/futuro (GIL, 2000).

Dalla Porta (2011) ressalta que o auditor interno, apesar desse papel, não possui nenhuma autoridade operacional, nenhum poder de dar ordens, somente emitindo recomendações em seus relatórios de trabalho. Assim, deve apenas aconselhar a administração sobre as medidas que julgar necessárias para o correto funcionamento da empresa e para a correção de problemas que obstaculizam o adequado fluxo da administração.

Para Attie (1992), a auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada e realizada como um serviço dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades; sua proposta é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades - para tanto, a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Já Boynton, Johnson e Kell (2002) conceituam auditoria interna como uma atividade independente de provimento de segurança objetiva e de consultoria a fim de agregar valor a uma organização, melhorando suas operações. A auditoria interna, para os autores, traz para a organização uma abordagem disciplinada e sistemática de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, permitindo a avaliação e a melhoria da eficácia desses procedimentos, ajudando a organização no atingimento de seus objetivos.

Chaves (2010), ampliando as concepções de auditoria, esclarece que suas concepções extrapolam os limites das Ciências Contábeis se espalhando por outras áreas do conhecimento. Auditoria Fiscal - abrange o exame da legalidade dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais. Auditoria de Sistemas - analisa o ambiente computacional e a segurança de informações testando e avaliando com profundidade todos os controles num sistema de informação, abrangendo suas aplicações e produtos. Auditoria Médica - Realiza a análise da qualidade da assistência médica prestada aos usuários, comparando o atendimento prestado com padrões de atendimento e utilização de

recursos previamente estabelecidos.

No tocante aos riscos, Trisciuzzi (2009) dispõe que a auditoria interna é um órgão dentro da estrutura organizacional que tem a função de verificar de forma sistemática o sistema de controle interno e garantir de forma objetiva e independente para o conselho de administração ou comitê de auditoria, que os processos existentes para minimizar os riscos da organização são adequados e efetivos, do ponto de vista de sua identificação, administração e informação, de tal forma que os riscos residuais sejam conhecidos e aceitáveis sob a ótica do interesse dos acionistas e/ou proprietários.

Para atingir todos esses anseios, De Souza (2013) esclarece que o auditor interno precisa possuir certo grau de independência e isonomia para realização de suas atividades de maneira apropriada e objetiva, motivando sua vinculação hierárquica à instância de representação máxima da organização (ex.: Conselhos). Dessa forma, o auditor possua maior mobilidade de atuação e de acesso aos documentos que necessita, além dos atos e fatos que possam servir de base para suas constatações e consequentes recomendações de melhorias para a organização.

A objetividade relaciona-se com a independência e a isenção da opinião do auditor, uma vez que ele deve possuir liberdade para emitir suas opiniões sobre a organização, utilizando dos critérios da legalidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, podendo sugerir novos controles e/ou suprimir controles excessivos e ineficientes, desburocratizando a atividade e agilizando os processos (DE SOUZA, 2013).

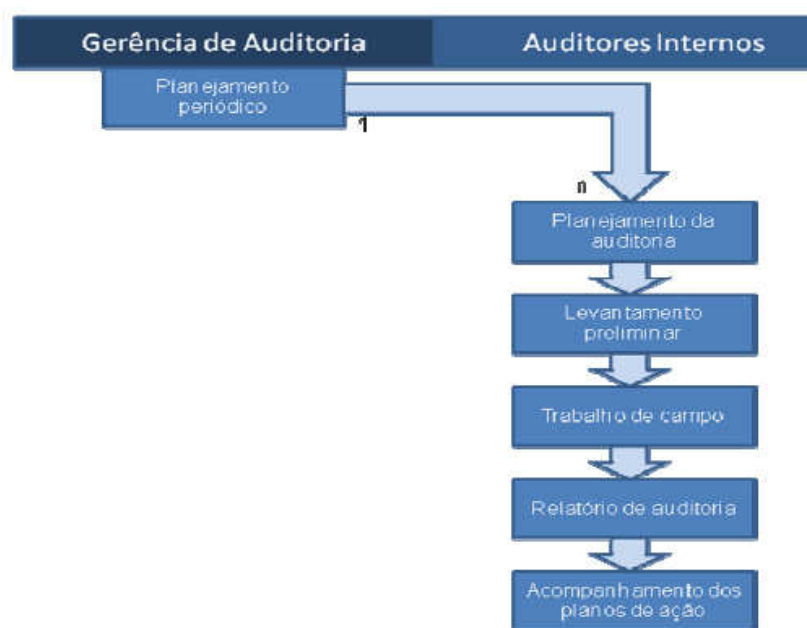
No conceito geral de auditoria interna, as vertentes chaves para sua atuação são sistematização, objetividade e independência. As duas primeiras qualidades são obtidas por meio dos próprios esforços da auditoria, por meio do domínio e aplicação disciplinada e competente da metodologia bastante especializada dessa área; exigindo que os auditores desenvolvam talento e expertise, com uma equipe multidisciplinar estruturada, capaz de analisar corretamente as situações da organização sobre diversos temas de forma eficiente e eficaz em seus trabalhos. Já a independência não depende apenas da auditoria, mas da estrutura organizacional em que está inserida - se subordinada diretamente aos executivos que

realizam a gestão da empresa, essa independência poderá ser prejudicada (TRISCIUZZI, 2009).

A metodologia da auditoria interna deve ser disciplinada, sistemática (a fim de impedir qualquer parcialidade ao longo do processo) e dependente exclusivamente da experiência e do conhecimento do auditor. Para isso, o processo de avaliação deve utilizar métodos estatísticos e observar padrões e procedimentos validados interna ou externamente, desde o planejamento até a comunicação e o acompanhamento dos planos de ação definidos (LÉLIS, 2010).

Lélis (2010) continua esclarecendo que a atividade de auditoria interna envolve uma sequência de fases, que devem ser executadas por meio de procedimentos normalmente baseados em normas e padrões, e com a utilização de ferramentas de apoio específicas para cada tipo de trabalho. São três grandes fases de uma auditoria interna: planejamento (do setor e de cada auditoria), execução (subdividida em levantamento preliminar, trabalho de campo e a comunicação por meio do relatório de auditoria) e o acompanhamento; conforme figura a seguir:

FIGURA 2 - Fases do Processo de Auditoria



Fonte: LÉLIS (2010, p.33).

Verifica-se, a partir da figura apresentada, que a atuação dos auditores internos permeia todas as fases de auditoria, inclusive o planejamento, uma vez que cabe a eles o planejamento de cada atividade de auditoria a ser realizada, ficando por parte da gerência ou coordenação de auditoria interna o planejamento geral periódico, normalmente anual.

2.3.1.1 Fases da Auditoria Interna

Os trabalhos de auditoria interna, assim como toda tarefa executada por profissionais capacitados está sujeita a riscos, e tem início com o planejamento. Nesta fase, o profissional da auditoria interna deve considerar as mais diversas condições existentes na organização que culminarão com o sucesso ou possível incapacidade de concluir suas atividades como esperado (DALLA PORTA, 2011).

Attie (1998) considera o planejamento como o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado, funcionando como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. E ele deve considerar todos os fatores relevantes para a execução dos trabalhos, dentre eles: 1) conhecimento amplo do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de precisão e confiabilidade; 2) riscos de auditoria em geral; 3) natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem adotados e aplicados; 4) existência de organizações associadas, filiais e partes relacionadas; e 5) apropriação de outros trabalhos de auditores independentes, especialistas e auditores internos (ATTIE, 1998).

O planejamento de auditoria interna envolve técnicas adotadas na execução do trabalho de forma antecipada, a fim de prever situações com que o auditor irá defrontar-se. Esse planejamento consiste na hierarquização de dados elaborando-se uma estratégia de atuações do controle e definindo-se metas de atuação. Tais dados formam uma matriz que servirá como apoio na elaboração do Plano de atividades a serem desenvolvidas no ano (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

Nesse sentido, o auditor interno deve levar em conta dois aspectos: a) verificação e comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da auditoria interna, a serem aplicados considerando o volume e complexidade das transações e operações

organizacionais; e b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas (DALLA PORTA, 2011).

Para obter os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos de auditoria, o auditor necessita realizar exames preliminares no tocante à natureza e características das áreas, operações programas e recursos a serem auditados. Nesse propósito, precisa-se considerar a legislação aplicável, as normas e instruções vigentes, assim como os resultados das últimas auditorias realizadas e as diligências pendentes ou ainda não atendidas (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

O resultado de tais exames preliminares embasará o programa formal de trabalho. Tal programa de trabalho de auditoria impõe a precisa indicação dos objetivos do exame, ou a identificação completa sobre o que se deseja obter com a auditoria; definição do universo e da amostra a serem examinados; identificação e alcance dos procedimentos a serem utilizados; definição das técnicas apropriadas; quantificação homem/hora para execução dos trabalhos; e referência ao material e documentos de exames prévios que serão utilizados, bem como outras instruções específicas (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

O planejamento é também a primeira fase de cada trabalho de auditoria, compreendendo a definição dos objetivos, escopo e recursos a serem utilizados, assim como o prazo de realização do trabalho (que já pode estar definido no planejamento periódico. Durante o planejamento são analisados os sistemas de gestão de riscos e os controles internos inerentes ao processo auditado (LÉLIS, 2010).

Cada trabalho de auditoria exige um método de elaboração do plano especialmente escolhido, apoiando-se em normas de natureza subjetiva, a critério do responsável técnico. Nesse plano deve ser levado em conta o nível acessível de relevância, a fim de encontrar diferenças quantitativas relevantes, seja na quantidade quanto na qualidade das distorções que devem ser consideradas (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

Durante o planejamento da auditoria, será definido como a área auditada será abordada, quais documentos serão consultados, qual o escopo, prazo e recursos necessários.

Nesse processo, a equipe de auditoria elaborará a estratégia utilizada durante a fase de execução da auditoria; programando a execução da abordagem (por meio da linguagem falada ou escrita, da prática e observação) perante os processos, procedimentos e rotinas da unidade auditada (DOS SANTOS, 2012).

O planejamento das auditorias do setor público tem como norte as definições dadas pela Secretaria Federal de Controle Interno - SFCI, que orienta as unidades de controle interno jurisdicionadas ao Executivo Federal. A metodologia de trabalho engloba os aspectos pertinentes ao conhecimento das ações de cada ministério, departamento ou unidade auditada; a compreensão sobre o funcionamento dos programas e respectivas ações; assim como o planejamento das ações de controle que devem ser implementadas para a avaliação da execução dos programas e da gestão pública (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

O fluxo de planejamento das ações de controle adotado pela SFCI contém as seguintes etapas: 1) Mapeamento das políticas públicas; 2) Hierarquização dos programas/programações baseada em critérios políticos e estratégicos definidos, bem como, na materialidade, relevância e criticidade dos mesmos; 3) Priorização dos programas /programações e das ações governamentais; 4) Elaboração de estratégia de ação, que envolve a criação da documentação básica, que contém o relatório de situação, o plano estratégico e o plano operacional (DOS SANTOS SOUZA, 2007).

O TCU (2010), em seu Manual de Auditoria Operacional, apresenta um modelo de matriz de planejamento de auditoria, exposto a seguir na figura 3:

FIGURA 3 - Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria

Questão / subquestão de auditoria	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de coleta de dados	Procedimentos de análise de dados	Limitações	O que a análise vai permitir dizer
Especificar os termos-chave e o escopo da questão: - critério - período de abrangência - atores envolvidos - abrangência geográfica	Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item de informação	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos	Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos	Especificar as limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada - ao acesso a pessoas e informações - à qualidade das informações - às condições operacionais de realização do trabalho	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados

Fonte: TCU (2010, p. 32).

Nas unidades indiretas do setor público (fundações e autarquias, que é o caso das IFEs), o procedimento de planejamento consiste nas diretrizes traçadas por meio do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 e a Instrução Normativa nº 02, de 24 de dezembro de 2002 alterada pela IN/CGU nº 01 de janeiro de 2007; esta última revogada pela IN/CGU nº 24, de 17 de novembro de 2015, que estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna-PAINT.

A elaboração do PAINT é de competência do Coordenador Chefe das Unidades de Auditoria, e para sua elaboração levará em conta diversos fatores e variáveis que influenciarão no estabelecimento de prioridades na execução das atividades, dentre eles: o nível de risco; a disponibilidade de recursos; a quantificação de homens/hora por tipo e porte do órgão/entidade/programa; os prazos a serem respeitados; a duração da auditoria; a estimativa de custo da auditoria; a minimização de custos de deslocamento; o volume de recursos a serem auditados; a formação de equipe; o rodízio de pessoal; os resultados desejados; os tipos de auditorias; as formas de auditorias; a execução do PAINT do exercício anterior; as recomendações do TCU e determinações legais; a orientação e termos de

referências fixados pela CGU; as informações consolidadas dos PAINs; o período de férias e treinamentos dos servidores. (DOS SANTOS SOUZA, 2007)

A partir das legislações que tratam do assunto, Dos Santos Souza (2007) observa que o PAIN deve abordar dois itens principais: a) as ações de auditoria interna previstas e seus objetivos; e b) as ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na organização.

A segunda fase é a execução, momento em que ocorre a aplicação das técnicas de análise aos processos auditados, bem como na avaliação dos riscos e controles internos relativos aos processos. Cada tipo de atividade de auditoria exige procedimentos e técnicas de trabalho específicos, baseados em padrões definidos pela empresa ou definidos em normativos; tais procedimentos precisam obter evidência suficiente e relevante para o cumprimento dos objetivos da auditoria. Para isso, podem ser feitos testes substantivos ou testes de desenho e eficácia dos controles internos, a depender da extensão necessária à obtenção dos resultados relevantes ao trabalho (levantamento inicial) (LÉLIS, 2010).

O trabalho de campo envolve o uso de técnicas de análise em auditoria; são elas: a) observação - exame visual aplicável a controles, processos físicos e bens; b) entrevista - indagação oral ou escrita relativa a informações iniciais ou justificativa para as constatações encontradas; c) análise documental - estudo das instruções, manuais, normas e leis para realização de comparações com a prática e identificação de desvios; d) reexecução - aplicável a controles automatizados, envolve a realização de procedimentos para comparar o andamento e o resultado obtido a padrões pré-definidos (LÉLIS, 2010).

Após o trabalho de campo, finalizando a fase de execução está o relatório, que é o lado visível da atividade da auditoria interna; é o resultado das investigações, estudos e análises realizadas durante o trabalho de campo e conclui expressando formalmente por escrito a opinião sobre a área auditada e as recomendações que a auditoria interna entende necessárias (TEIXEIRA, 2006).

No transcorrer das atividades de execução da auditoria são identificados pontos

negativos ou positivos que devem ser relatados à administração. Tais pontos são chamados de constatações, observações ou achados de auditoria e são identificados quando uma determinada situação verificada não está em sintonia ou em conformidade com determinado critério (situação ideal que deveria ocorrer) (CEOLIN, 2010).

Sua elaboração é complexa e delicada, uma vez que o relatório aponta deficiências e falhas nos controles, sistemas e procedimentos que a administração da organização é responsável; devendo ainda incluir sugestões para eliminar tais dificuldades nas recomendações emitidas (TEIXEIRA, 2006).

Na administração pública, além do relatório de cada atividade de auditoria interna, existe também o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN, disciplinado na Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015 da CGU. Trata-se de um instrumento de apresentação dos resultados dos trabalhos de auditoria interna por meio do relato de todas as atividades de auditoria interna realizadas no ano, tenham ela sido previamente planejadas no RAIN ou tenham sido originadas de situações críticas (denúncias ou imposições da CGU ou TCU) (CGU, 2015).

Segundo a IN nº 24/2015/CGU em seu artigo 15, o RAIN deverá conter, no mínimo a descrição dos trabalhos de auditoria interna realizados previsto no RAIN; análise do nível de maturação dos controles internos da entidade; descrição dos trabalhos de auditoria realizados não previstos no RAIN; relação e justificativa quanto aos trabalhos previstos no RAIN e não realizados; descrição de fatos relevantes que impactaram nas atividades de auditoria; descrição das ações de capacitação realizadas; quantidade de recomendações emitidas, implementadas, não-implementadas, os prazos para implementação e justificativa dos gestores; e a descrição dos benefícios decorrentes da atuação da unidade de auditoria interna durante o ano (CGU, 2015).

A terceira e última fase é o acompanhamento das recomendações e planos de ação acordados com a área auditada para a melhoria dos controles internos, redução dos riscos e correções nos processos organizacionais, com o intuito de assegurar a aplicação dessas recomendações e planos de ação no ambiente da organização. A responsabilidade de tal

aplicação é da área auditada; o acompanhamento apenas impede que a área auditada venha a desconsiderar o conteúdo do relatório de auditoria e acabe direcionando seus recursos para outras atividades (LÉLIS, 2010).

2.3.1.2 Auditoria Interna na Administração Pública

A auditoria interna no setor público está voltada para as ações praticadas pelos gestores na execução dos serviços públicos. Tal tarefa se torna ainda mais complexa ao se levar em conta a quantidade excessiva de lei, decretos, normativos e regulamentos que permeiam a execução da administração pública e sofrem constante mudanças - exigindo dos profissionais uma atualização constante e uma atuação dinâmica, capaz de superar a mera análise da legislação e compreender todo o processo de gestão (DE SOUZA, 2013).

Costa Júnior (2012) esclarece que a auditoria na área pública precisa ser compreendida como um conjunto de ações de assessoramento e consultoria, que tem como meta básica a comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, além da avaliação dos resultados alcançados a partir dos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e entidades da administração pública; ou da aplicação de recursos públicos por organizações de direito privado, quando autorizadas legalmente para tal.

A Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU nº 01/2016, estabelece em seu artigo 2º, inciso III, que auditoria interna é a atividade, realizada de forma independente e objetiva, de avaliação e de consultoria capaz de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela deve auxiliar a organização na realização de seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública são a terceira linha de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). É de

competência das auditorias internas o assessoramento às organizações públicas, através de avaliações destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (CGU, 2016).

Chaves (2010) aponta que o processo de gestão da administração pública envolve a execução de atividades em diversas áreas, sejam em áreas meio (pagamento de água e energia, limpeza, vigilância, sistema de informática, registro e guarda de bens, etc.) como em áreas fins dos serviços públicos realizados. Assim, para melhor atingir sua missão, a auditoria no setor público dividiu a gestão pública em diversas áreas, permitindo uma melhor aplicação dos procedimentos e técnicas de auditoria e, conseqüentemente, uma melhor avaliação das atividades da gestão pública.

Dessa forma, para cada área da gestão pública existe um tipo de auditoria. Segue abaixo a descrição desses tipos de auditoria e suas principais características, baseada em Chaves (2010):

a) Controles da Gestão - esta auditoria verifica e avalia se todas as recomendações, sugestões e determinações das unidades de controle foram devidamente implementadas pela gestão.

b) Gestão Orçamentária - confere se a programação de execução das receitas e despesas realizadas por meio do planejamento público, traduzido pelas leis orçamentárias, foi devidamente cumprida.

c) Gestão Financeira - focada na gestão dos recursos disponíveis da entidade pública, analisa a base dos pagamentos e a assunção dos compromissos da instituição, como por exemplo os contratos e convênios assinados por uma IFE.

d) Gestão de Recursos Humanos - envolve a análise dos atos envolvendo o pessoal, como por exemplo, admissão, remuneração, gratificações, adicionais, indenizações, regime disciplinar e aposentadoria.

e) Gestão Patrimonial - verifica os inventários de bens realizados, sejam eles móveis ou imóveis, bem como realiza análise detalhada do estado de cada bem, os controles realizados, a identificação dos bens, sua localização, seu registro em sistemas patrimoniais informatizados e seus termos de responsabilidade.

f) Gestão de Suprimento de Bens e Serviços - avalia os procedimentos para as aquisições da instituição, por meio de processos licitatórios, englobando as modalidades desses processos e as situações de inexigibilidade ou dispensa dos mesmos.

g) Gestão Operacional - verifica os aspectos da eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade das ações e procedimentos gerenciais das entidades da administração pública, bem como a programação dos objetivos e metas da organização e sua consistência em relação ao executado na intenção de avaliar os resultados de sua missão institucional.

A auditoria deve ser conduzida de forma imparcial, objetiva e com a devida proficiência por parte de seus executores, com o objetivo de realizar verificações e exames de determinada situação ou ocorrência, comparando-as com normas e padrões previamente estabelecidos de modo a produzir um juízo de valor consistente e amplo, capaz de agregar valor à instituição auditada (DOS SANTOS, 2012).

A necessidade de a auditoria agregar valor à organização tem significados diferentes quando se trata de uma empresa privada ou uma organização pública. Nas palavras de De Souza (2013, p.80):

De modo geral, quando se aplica o conceito *agregar valor* no âmbito das empresas, remete-nos a analisar determinados aspectos sob a perspectiva empresarial que justifica a existência de uma empresa com a intenção maior de gerar lucros a seus sócios e/ou acionistas, para que a atividade empresarial sobreviva. Assim, agregar valor para essas organizações é sinônimo de economia, ou seja, evitar desperdícios, racionalização de procedimentos, maximização de lucros, neste contexto os critérios de materialidade (valor envolvido) são mais importantes do que a relevância social de sua existência. Já no setor público essa visão deve ser ampliada, pois a existência de um órgão público pressupõe a necessidade de atendimento dos interesses de uma coletividade. Neste sentido, no serviço público *agregar valor* pode ser traduzido como a melhoria do desempenho da área auditada; na redução de custos, por meio de

análise dos benefícios de adoção de determinado controle (custo x benefício); redução do tempo de execução de um processo; aumento da eficiência e efetividade da gestão, etc. Ao avaliar os procedimentos (controles internos) a auditoria interna agrega valor às atividades de gestão, mediante racionalização e revisão objetiva dos processos. Já, a *melhoria dos processos* é o resultado natural da atuação efetiva de um auditor interno na avaliação dos controles internos mantidos pela instituição e/ou organização.

A finalidade da auditoria interna governamental, está descrita pela Secretaria Federal de Controle Interno - SFCI na Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Tal Instrução descreve que a finalidade da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido (CGU, 2001).

2.3.1.3 Unidades de Auditoria Interna na Administração Pública Indireta

O Decreto nº 3.591/2000 determinou a criação de unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle nas Entidades da Administração Pública Federal Indireta (BRASIL, 2000).

A partir de então, a orientação normativa e supervisão técnica do órgão central (CGU, com a publicação do Decreto nº 4.304/2002) e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no sentido de padronização de procedimentos tiveram maior ênfase, elencando como finalidades básicas das auditorias internas da administração indireta: o fortalecimento da gestão, a racionalização das ações de controle e o apoio aos órgãos do SFCI (SCHULZ, 2014).

O TCU, na decisão nº 507/2001 de 5 de setembro de 2001 (TCU, 2001), considera que cabe essencialmente a essas auditorias internas da administração indireta assistir à organização que pertencem não se atribuindo as competências do Sistema Federal de Controle Interno, dispostas na IN nº 01/2001/SFCI, porque os órgãos do SFCI são criados

especificamente e possuem carreira específica. Entretanto, a submissão ao SFCI deve se restringir à orientação normativa e técnica, acompanhamento e avaliação do desempenho das auditorias internas, não cabendo ao SFCI interferir na estratégia de atuação das unidades de auditoria interna, direcionando seus trabalhos para adequá-los às suas necessidades.

Linczuk (2012) entende que o tipo de controle realizado por meio das auditorias internas possui escopo idêntico ao do Sistema de Controle Interno, tendo em vista que o art. 15, § 2º do Decreto nº 3591/2000 afirma que o plano de trabalho das auditorias internas das entidades da administração indireta deverá ser submetido para CGU para efeito de integração de ações de controle. Tal fato se justifica também pelo item 5 da Seção I, Capítulo X do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, anexo à Instrução Normativa 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno que dispõe sobre a necessidade da racionalização das ações de controle, com o intuito de eliminar atividades de auditoria em duplicidade nos órgãos/unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como gerar novas atividades de auditoria que preencham lacunas por meio de pauta de ações articuladas, otimizando os recursos humanos e materiais disponíveis (CGU, 2001).

Schulz (2014) salienta que a orientação técnica do SFCI ganha força na medida que as entidades da administração pública indireta possuem a obrigatoriedade de prestar contas. Dessa forma, uma atuação técnica e de acordo com as normas do SFCI e do TCU acaba sendo uma forma de prevenção da existência de ressalvas no julgamento das prestações de contas dessas entidades. Assim, as auditorias internas devem incluir ações específicas e tempestivas no intuito de garantir a legalidade e a legitimidade dos atos e o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão, contribuindo na proposição de ações corretivas para melhoria da gestão, anteriormente à avaliação da gestão pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal realizada anualmente.

A IN nº 01/2001/CGU, em seu Capítulo X, Seção I, item 9, elenca as atividades específicas desempenhadas pelas auditorias internas das entidades da administração indireta, dentre elas: a) acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual pela entidade; b) assessorar os gestores; c) verificar a execução do orçamento da entidade; d) verificar o desempenho da gestão da entidade levando em conta a economicidade, eficácia e eficiência;

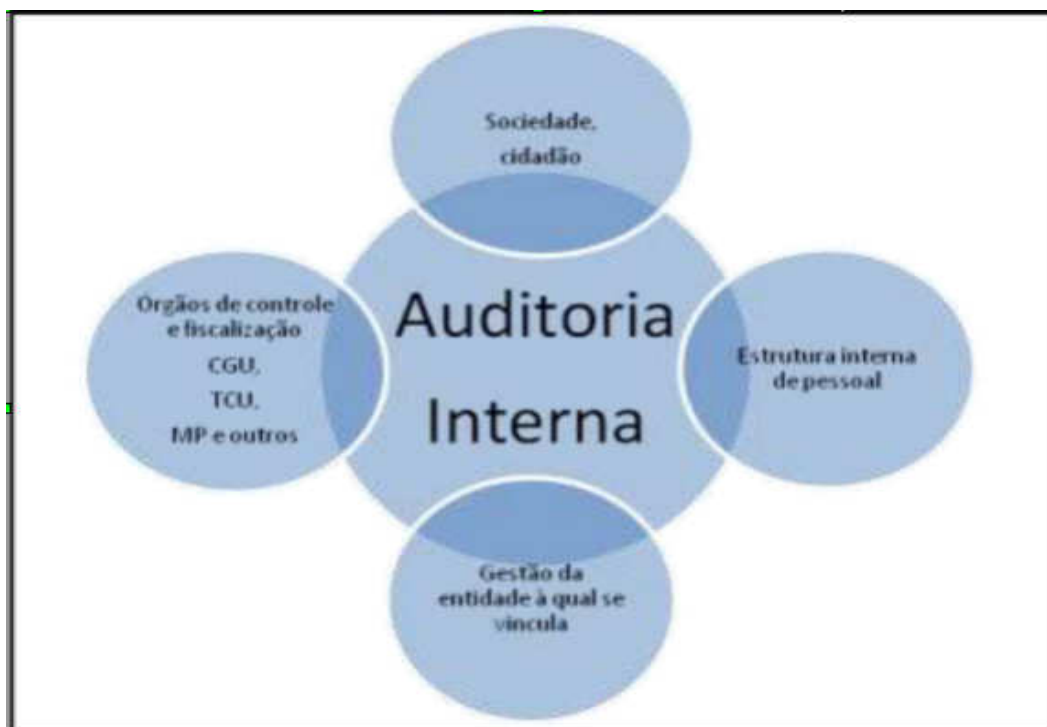
e) orientar os dirigentes da entidade quanto aos princípios e normas do controle interno, e sobre a maneira de prestar contas; f) examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade; g) propor mecanismos para o exercício do controle social no âmbito da entidade; h) acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos de controle interno e externo; i) comunicar para a SFCI fatos irregulares, que causam prejuízo ao Erário; j) elaborar Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades nos prazos estabelecidos; k) verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que compõem as contas do Presidente da República no Balanço Geral da União/BGU; e l) testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal (CGU, 2001).

Schulz (2014) denota a amplitude de tais atividades, ressaltando que algumas delas guardam relação com atividades de controle em geral, também executadas pelos órgãos de controle - por exemplo, a verificação do desempenho da gestão da entidade, visando à comprovação da legalidade e da legitimidade dos atos, bem como examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, à eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais são atividades realizadas pelas auditorias da CGU - servindo como uma atuação preventiva das auditorias internas .

Schulz (2014) destaca a atividade de orientação subsidiária quanto aos princípios e normas de controle interno. Essa atividade específica deve ser capaz de sugerir o aprimoramento dos controles internos administrativos realizados pelos gestores. Ainda ressalta as atividades específicas voltadas para a adequação ou proposição de mecanismos para o controle social sobre as ações de sua entidade, sempre que possível.

A partir do elenco das atividades específicas das auditorias internas, disposto na IN nº 01/2001/CGU é possível definir quatro tipos de clientes, cada um possuindo seu limite e importância, conforme dispõe a figura abaixo:

FIGURA 4 - Clientes da Auditoria Interna



Fonte: SCHULZ (2014, p. 81).

No tocante à independência das auditorias internas das entidades públicas indiretas, a IN nº 01/2001/CGU prescreve que elas devem estar vinculadas ao Conselho de Administração ou órgão de atribuições equivalentes; e, caso não exista tal órgão deve subordinar-se diretamente ao dirigente máximo da entidade, sendo vedada a delegação a outra autoridade, buscando um posicionamento suficientemente elevado para o exercício das responsabilidades das auditorias internas com abrangência e maior independência (CGU, 2001).

Schulz (2014) ressalta que a definição da vinculação das unidades de auditoria interna de forma genérica acabou não prevendo as diversidades inerentes às entidades que compõem a administração indireta do Poder Executivo Federal. Tema que acabou sendo abordado por uma auditoria operacional realizada pelo TCU que resultou no Acórdão nº 821/2014 do Plenário, em 2 de abril de 2014, que apresenta disposições relativas às auditorias internas das IFEs nos seguintes termos:

[...] 58. Por oportuno, cabe mencionar que a Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC), por intermédio do Ofício 402/2013/FONAI-MEC/Presidência, de 24/6/2013, endereçado ao Secretário Federal de Controle Interno, defende a tese de que os Conselhos Universitários não podem ser considerados como órgãos equivalentes aos Conselhos de Administração previstos no §3º do artigo 15 do Decreto 3.591/2000.

59. Nesse sentido, e considerando que a subordinação das UAI das entidades vinculadas ao MEC aos seus respectivos dirigentes máximo não prima pela autonomia desejada, sugere a FONAI-MEC que se examine a vinculação das UAI associadas ao MEC a uma Assessoria de Controle Interno vinculada diretamente ao Ministro da Educação ou a criação de uma Auditoria Geral dentro do MEC que funcionaria como instância de controle interno setorial para a área de educação" (TCU, 2014).

Ao analisar os itens da Seção I, Capítulo X da IN nº 01/2001/CGU, De Souza (2013) observa que as Unidades de Auditoria da Administração Federal Indireta que, apesar de se configurarem apenas como unidades de apoio ao Sistema Federal de Controle Interno (CGU) acabam por executar atividades dirigidas e coordenadas pelo citado Órgão. Tal situação faz com que as auditorias internas deixem de realizar atividades específicas que poderiam vir a melhorar, com efetividade, a gestão das entidades a quem se subordinam, sobretudo, aos gestores dessas Instituições, mediante informações pontuais e precisas que se configurem como possíveis à tomada de decisão.

De Souza (2013) também debruça-se sobre o item 11 - que fala característica da alta especialização das atividades das unidades de auditoria interna - informando que não foi dada prioridade ao cumprimento desse dispositivo nas IFEs, uma vez que apenas com a Lei nº 11.091/2005, que estruturou o Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, foi instituído o cargo de auditor nestas instituições, tendo como requisito de ingresso a formação acadêmica em Economia, Direito ou Ciências Contábeis.

A restrição ao ingresso no cargo de auditor interno apenas para graduados em três áreas do conhecimento (economia, direito e contabilidade), na opinião de De Souza (2013), desconstitui a característica da alta especialização, tendo em vista que a realização de auditoria interna em algumas áreas - obras de engenharia, sistemas de TI, laboratórios, a atividade-fim de ensino, dentre outras - acaba se mostrando deficiente pela falta de profissionais capacitados nessas áreas. Isso destoa do órgão central de controle interno, no qual existe maior gama de especialidades para o cargo de analista de controle interno. O autor

também registra que apesar de existir previsão de qualificação dos auditores internos mediante cursos de capacitação específicos - ofertados pela própria entidade da administração Indireta, a CGU ou o TCU - isso não qualifica as atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta como de alta especialização (DE SOUZA, 2013).

A temática da carreira de auditor interno nas instituições federais de ensino adquiriu novos desdobramentos no ano de 2017, a partir do Ofício Circular nº 1/2017/COLEP/CGGP/SAA-MEC, enviado no dia 14 de março aos dirigentes de gestão de pessoas das instituições federais de ensino. O documento torna sem efeito o Ofício Circular nº 015/2005/CGGP/SAA/SE/MEC, de 28 de novembro de 2005, referente ao Plano de Cargos e Carreira dos Trabalhadores Técnico-Administrativos em Educação (PCCTAE), no qual estava prevista a descrição do cargo de auditor interno, gerando um ambiente de incertezas no âmbito da carreira.

O fato das auditorias internas das entidades da administração indireta possuírem uma dupla subordinação - quanto ao aspecto administrativo, com o órgão máximo da instituição; e quanto à forma e base de execução de seus trabalhos, com as orientações normativas elaboradas pelo TCU e pela CGU, preocupa Dos Santos Souza (2007, pp. 11-12), pois em suas palavras:

"Esta dupla subordinação, de certa forma, apresenta num campo prático de atuação, uma inconsistência administrativa no que se refere à auditoria e controle das ações dos gestores dos setores públicos. No setor privado estes conceitos de vinculação administrativa aos órgãos máximo da instituição, implementado de forma correta, possui o efeito desejado. No setor público, essa vinculação poderá acarretar um desvio nos procedimentos de auditorias e controle. Isto se deve em função de uma variável que se apresenta com grande intensidade, a variável política que sobrepõe a qualquer técnica administrativa inibindo a atuação mais precisa das Unidades de Auditorias Internas".

Outro ponto de análise realizado por De Souza (2013) é o artigo 15, §5º do Decreto 3.591/2001 - que submete a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna, realizada pelo dirigente máximo da entidade e aprovada pelo conselho de administração ou órgão equivalente, à aprovação da Controladoria-Geral da União – identificando assim uma interferência do órgão central de controle interno, tendo em

vista que a aprovação da designação para um cargo normalmente é uma atividade gerencial.

2.4 GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO (IFEs)

A lei de diretrizes e bases da educação nacional dispõe, em seu artigo 45, que a educação superior será ministrada em Instituições de Ensino Superior públicas ou privadas de diferentes graus de abrangência ou especialização (BRASIL, 1996).

As instituições federais de ensino estão organizadas, de uma forma geral, de acordo com as suas atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão universitária, em suas estruturas administrativas, isto é, nestas há uma divisão funcional. Entretanto, as atividades acadêmicas estão organizadas por áreas de conhecimento, nas quais são desenvolvidas todas as atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão, organizadas com certa autonomia, isto é, uma estrutura divisional na qual se oferece o ensino, a pesquisa e a extensão em determinada área, podendo-se considerar que se dispõe de determinado produto em cada um destes centros (DE PAULA, 2014).

Araújo (2007) esclarece que as IFEs estão vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e executam parcela significativa do orçamento público. Entre as diversas unidades orçamentárias e administrativas do ministério as principais unidades, com maior parcela de recursos, são as Universidades seguidas pelos Centros e Institutos Tecnológicos e pelas Escolas Agrotécnicas.

As instituições federais de ensino são complexas porque congregam as mais diversas áreas do conhecimento e desenvolvem diversas atividades suplementares ao processo de formação profissional, respondendo pela pesquisa científica e pela inovação tecnológica regional e nacional, além de serem cada vez mais requeridas para atuação conjunta com os governos na resolução dos diversos problemas sociais. Sendo assim, o nível de especialização de suas atividades é muito grande, demandando maior autonomia face às suas especificidades e justificando o fato de serem órgãos da administração indireta. (DE PAULA, 2014)

Diante de tais especificidades das instituições federais de ensino, o governo federal

acabou criando uma autarquia especializada, o INEP, para avaliar o desempenho dessas instituições na formação profissional. Evidenciando assim, que a administração direta (Presidência e Ministérios) possui conhecimento técnico limitado para exercer o controle sobre as atividades e resultados dessas instituições (DE PAULA, 2014).

Dessa forma, Meirelles (2009) ressalta que o controle exercido pela administração direta sobre a administração indireta (por exemplo, instituições federais de ensino) é uma vigilância, orientação e correção sobre os atos e a conduta dos dirigentes de suas autarquias; ele não é pleno, nem ilimitado – restringe-se aos atos da administração superior e limitado aos termos da lei que o estabelece, para não suprimir a autonomia administrativa dessas instituições. Ele não é um controle hierárquico do Estado, mas um controle finalístico, que busca manter as organizações dentro de suas finalidades institucionais, enquadrando-se no plano global da Administração a que se vinculam e fiel às suas normas regulamentares.

As universidades, no entendimento de Rizzatti (2002), são sistemas sociais muito dinâmicos e complexos, tendo em vista os muitos conflitos gerados por grupos internos e externos que nela atuam e agem conforme seus interesses específicos. Tais conflitos surgem da complexidade da estrutura social e acadêmica dessas instituições e nos objetivos e valores complexos desses grupos divergentes.

Nesse sentido, Pereira (2009) elenca como características que proporcionam esse caráter próprio da universidade: a interdisciplinaridade, a diversidade, a autonomia/liberdade da administração da instituição e da ciência que ela produz, e da relação integrada, mas autônoma, entre universidade e Estado.

Para garantir que tal diversidade das universidades, apresentada pelos diversos grupos que nela atuam, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional estabelece que as instituições públicas de educação superior devem obedecer ao princípio da gestão democrática, assegurando à existência de órgãos colegiados deliberativos, de que participarão os segmentos da comunidade institucional, local e regional (BRASIL, 1996).

O texto constitucional, em seu artigo 207, dispõe que as universidades possuem autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, devendo

obedecer ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. (BRASIL, 1988). Schwartzman (1998) analisa as autonomias das universidades traçadas pelo texto constitucional:

1) Autonomia didático-científica: as universidades devem ter plena liberdade de definir currículos, abrir e fechar cursos, tanto de graduação quanto de pós-graduação e de extensão. Elas devem ter, também, plena liberdade de definir suas linhas prioritárias e mecanismos de financiamento da pesquisa, conforme regras internas. Tal autonomia das universidades é também em relação a órgãos externos como os conselhos nacionais e estaduais de educação, conselhos profissionais e conselhos de pesquisa - estes órgãos devem poder, em qualquer tempo, avaliar e opinar sobre os trabalhos desenvolvidos pelas universidades; mas estas apreciações não poderão ter força decisória ou de autorização sobre o que e como as universidades devem ou não pesquisar e ensinar.

2) Autonomia administrativa: supõe que as universidades possam se organizar internamente como melhor lhes convier, aprovando seus próprios estatutos, e adotando ou não o sistema departamental, o regime de crédito, a estrutura de câmaras, e assim por diante. A autonomia administrativa deve também se exercer em relação ao plano de carreira para o magistério público nas universidades federais.

3) Autonomia de gestão financeira e patrimonial: dotação orçamentária global, com plena liberdade para remanejamento de recursos entre itens de pessoal, custeio e capital. A autonomia patrimonial significa que as universidades devem poder constituir patrimônio próprio, ter liberdade para obter rendas de vários tipos, e utilizar destes recursos como melhor lhe convenha.

O Supremo Tribunal Federal, principal intérprete do texto constitucional, enunciou sobre o artigo 207 a seguinte disposição: "O princípio da autonomia das universidades (CF, art. 207) não é irrestrito, mesmo porque não cuida de soberania ou independência, de forma que as universidades devem ser submetidas a diversas outras normas gerais previstas na Constituição, como as que regem o orçamento (art. 165, § 5º, I), a despesa com pessoal (art. 169), a submissão dos seus servidores ao regime jurídico único (art. 39), bem como às que

tratam do controle e da fiscalização." (ADI 1.599-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 18/05/01).

Mello (2012) considera as universidades como autarquias especiais por desfrutarem de um nível de independência administrativa em relação aos poderes controladores exercidos pelos órgãos da Administração Direta. Isso se deve por dois motivos principais: existência da legislação de ensino, que prima pela liberdade de pensamento e orientação pedagógica; e a escolha de seus dirigentes máximos realizar-se por meio de processo prestigiador da comunidade universitária e com mandatos a prazo certo, excluindo-se ou minimizando-se interferências externas ao meio universitário.

O debate sobre a autonomia universitária apresenta algumas nuances quando colocado frente ao controle exercido pelo controle interno e externo. Schulz (2014) apresenta alguns apontamentos sobre a CXXI Reunião Ordinária do Conselho Pleno da ANDIFES, durante a qual foi enfrentado esse tema:

No encontro, o representante da CGU falou sobre a necessidade de controle dos órgãos públicos, ponderando que somente uma medida legislativa poderia alterar a questão da autonomia universitária. O representante do TCU acrescentou que, para que as universidades possam assumir o controle sobre suas próprias contas, é necessário um maior investimento por parte das instituições em pessoal e instrumentalização das Auditorias Internas. A Reitora da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) e Presidente da comissão que elabora projeto de lei orgânica sobre autonomia universitária da Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES) pediu apoio da CGU e do TCU para que apoiarem e dar forma ao projeto de forma a descentralizar o controle das Universidades. O entendimento dos dirigentes das IFES é que os conjuntos normativos aplicáveis à Administração Pública Federal como um todo, principalmente em matéria de gestão de pessoal e elaboração e execução orçamentária e financeira, são inadequados ou até mesmo incompatíveis com as peculiaridades das Universidades (SCHULZ, 2014, pp. 52-53).

A reforma administrativa de 1995 gerou impactos na educação, com o surgimento de diversas faculdades privadas e a redução dos investimentos nas instituições. Analisando esses impactos, Chauí (2003) entende que a educação passou a ser inserida como um dos setores de serviços não exclusivos do Estado e conseqüentemente, a educação perde seu status de direito para ser considerada um serviço que pode ser privado ou privatizado (realizado por

organizações sociais). Dessa forma, as IFEs passaram a ser influenciadas pela competição com as demais, afetando o status de instituição, voltada para a sociedade, e trazendo a ideia de organização, voltada para si mesma.

A administração gerencial e o *New Public Management* (NPM) incutiram na administração pública a mentalidade de foco nos resultados, e o acompanhamento/avaliação dos mesmos a partir dos aspectos da eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, dentre outros. Para auxiliar tal acompanhamento e avaliação, normalmente faz-se uso de instrumentos como indicadores de desempenho.

No Brasil, a aplicação de indicadores para a avaliação do desempenho da administração pública ainda se mostra insipiente; no entanto, no tocante à gestão das IFEs, o TCU por meio da Decisão Plenária nº 408/2002 estabeleceu que fossem incluídos em seus relatórios de gestão, a partir do ano de 2002, alguns indicadores de desempenho – dentre eles: “custo corrente/aluno equivalente”; Grau de Participação Estudantil (GPE); Grau de envolvimento com Pós-Graduação (GEPG); Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD); e Taxa de Sucesso na Graduação (TSG) (TCU, 2004).

Nas “Orientações para o cálculo dos Indicadores de Gestão”, documento originado da decisão do TCU, em sua Introdução são apresentados alguns apontamentos bastante relevantes sobre os objetivos da utilização desses indicadores:

A análise realizada quando do processo de consolidação das auditorias evidenciou algumas limitações e cuidados que devem acompanhar a utilização e interpretação dos resultados obtidos. Devido à grande heterogeneidade apresentada pelas IFES, o conjunto de indicadores, pela sua simplicidade, mostrou-se incapaz de, isoladamente, permitir conclusões sobre o desempenho das instituições. Com essa perspectiva como ponto de partida, a Decisão do TCU não teve por objetivo a obtenção de dados para avaliação da condução gerencial da IFES. Tão pouco há intenção de estabelecer classificação hierárquica e alternativa de instituições, duplicando-se o trabalho já sistematicamente realizado pela SESu.

O que se pretende, com a inclusão desses dados nos relatórios de gestão, é a construção de série histórica para acompanhar a evolução de aspectos relevantes do desempenho de todas as IFES, o que poderá indicar, ao longo dos anos, a necessidade de aperfeiçoamentos em áreas específicas, ou mesmo a correção de eventuais disfunções. As informações gerenciais extraídas desse acompanhamento deverão servir de subsídio para selecionar áreas a serem estudadas com maior profundidade pelos Controles Interno e Externo. Essa seleção orientará trabalhos como a análise das Contas do

Governo e auditorias de natureza operacional, direcionadas à identificação de boas práticas e de oportunidades de melhoria na gestão. No mesmo sentido, esses dados poderão ser utilizados pelo Ministério da Educação, no monitoramento já realizado das ações e resultados das IFES. Espera-se também que o acompanhamento da evolução desses indicadores possa ser útil como ferramenta de apoio à necessária auto-avaliação institucional (TCU, 2004).

Santos (1999) apresenta ressalvas sobre o uso de indicadores por considerar que a universidade possui uma variedade e especificidade das atividades que desenvolve, sendo complicada a pretensão de mensurá-las em avaliação. A principal dificuldade está no tocante às medidas para a avaliação da qualidade e da eficácia, por entender que grande parte dos produtos da universidade não são susceptíveis de mensuração direta, como por exemplo, a mensuração da formação do caráter ou do progresso científico, além do fato de não poder produzi-los com a mesma eficácia ou conforme uma hierarquia.

Apesar de tais ressalvas, De Santana (2013) entende que é imprescindível às instituições federais de ensino o desenvolvimento de um sistema de avaliação de desempenho da gestão capaz de demonstrar se estão oferecendo serviços de qualidade e fornecer indicativos para uma melhoria constante na prestação desses serviços, uma vez que seu principal produto ofertado (a educação) tem reflexo em toda a sociedade.

A avaliação de desempenho dos docentes e das unidades, para Santos (1999), deve ser tecnodemocrática ou participativa, na qual sejam fixados critérios por meio de mecanismos de democracia interna e externa, valorizando as competências específicas de cada grupo de docentes e garantindo uma qualidade mínima dentro de cada modelo ou vertente. Dessa forma, seria possível ampliar o retorno social da universidade e introduzir incentivos internos para novas atividades.

Schulz (2014) elenca algumas das transformações recentes em relação ao ensino superior realizadas pelo Governo Federal, estando entre elas: o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), o Projeto Universidade Aberta do Brasil (UAB), o Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais Brasileiras (REUNI), Programa Universidade para todos (PROUNI) e Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais – REHUF.

No tocante ao REUNI, Schulz (2014) informa que com ele o governo federal proporcionou investimentos, infraestrutura, abertura de Campi e criação/ampliação de cursos e de vagas a fim de fomentar o acesso e permanência da população no ensino superior. Tal investimento gerou efeitos na gestão pública, exigindo da mesma maior eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação e controle dos recursos adquiridos.

Um dos problemas da gestão das instituições federais de ensino é apontado por Rizatti (2002) como a falta de conhecimentos teóricos de administração e da função administrativa por parte dos dirigentes. Tal desconhecimento torna empírica a administração dos institutos federais de ensino, estando sujeita a riscos e ao conservadorismo; ou seja, os atos da gestão acabam dependentes das circunstâncias cotidianas ou das prescrições de outros ocupantes da mesma posição, em contextos diferentes. O gestor acaba atuando como um mediador, negociador entre grupos de poder, procurando estabelecer cursos de ações viáveis para a organização.

Além disso, esses dirigentes são escolhidos de forma política e para um curto espaço de tempo; não podendo ser ignorado o elemento político, que molda uma gestão tradicional. Essa situação pode fazer com que as funções administrativas sejam encaradas do ponto de vista das expectativas pessoais do gestor, sem refletirem definições adequadas exigidas para a função, o que é bastante temerário (RIZATTI, 2002).

Segundo o Rizatti (2002, p.130):

A universidade sofre as influências de uma sociedade em mudanças como a brasileira, exigindo objetivos renovados, mas a direção universitária só se atém como forma de governo, aos objetivos institucionalizados. O processo de escolha, na base da amizade pessoal ou ingerência política, obriga os indivíduos escolhidos, pelas próprias circunstâncias, a realizarem qualquer tarefa em verdadeiro desacordo com a sua educação e exercício profissional. O curso das mudanças para o desenvolvimento não pode prescindir de agentes com formação técnica e aptidões psicológicas na utilização dos recursos humanos e materiais envolvidos no próprio processo de desenvolvimento funcional. Portanto, de um processo de qualidade na administração universitária, cujo estudo ora proposto é um suporte técnico capaz de superar a lacuna até então presente no âmbito da administração universitária.

Os gestores das instituições federais de ensino, nesse contexto, encontram-se em

meio a diversas transformações – esses cargos tornaram-se objeto de disputa tanto quanto os cargos políticos, seja por motivos financeiros, razões sociais ou controle de poder (PAIVA, 2006). A autora traz o posicionamento de Dias Sobrinho (2000 p. 19 apud PAIVA, 2006 p. 71) sobre esse panorama de disputa:

As Universidades se apresentam como campos de luta tanto na área institucional, em que estão em causa as hierarquias administrativas, ou seja, a conquista dos melhores postos na estrutura organizacional da Instituição, bem como na área científica, em que são elaboradas as escalas de prestígio e de autoridade acadêmica. Numa ou noutra área, que frequentemente se contrapõem, luta-se por um ou outro tipo de poder que consiga exercer algum domínio sobre o poder de comunicação da comunidade universitária.

Kast (1980) entende a universidade como uma instituição sensível a fatores do ambiente externo, o que afeta a sistemática da gestão. Outros aspectos importantes levantados pelo autor são: a) a instabilidade administrativa, que gera descontinuidade dos planos ou programas existentes; b) relações formais de autoridade, normas, regulamentos e rotinas para execução de suas atividades; mas também, c) relações informais de trabalho e poder, coordenação descentralizada na maioria de suas atividades, e ausência de controle rígido nas operações acadêmicas.

Todos esses elementos tornam o processo de tomada de decisão, de certa maneira, sem possibilidade de programação nem vinculação às suposições da racionalidade clássica e dos conceitos técnicos de administração – fazendo preponderar o elemento humano e político na gestão (KAST, 1980).

Castro (1995 apud ESTRADA, 2000 p. 13) aponta como características das organizações universitárias, em geral, a ambiguidade de metas, o alto profissionalismo das tarefas econômicas, a vulnerabilidade ao ambiente e um corpo profissional fragmentado. Nas universidades brasileiras existem algumas peculiaridades, como o fato dos grupos de profissionais atuarem de forma independente e compartilharem os mesmos recursos; a estrutura de poder estar mal definida; os objetivos, mal definidos; presença forte do corporativismo; mudança frequente na alta administração; domínio frequente das considerações políticas, com muitos grupos influenciando as decisões; e sistema de avaliação limitado.

Santos (1999) esclarece que a universidade moderna, em particular a pública, defronta-se com a necessidade de romper o modelo tradicional de gestão que a endurece por meio de uma rigidez funcional e organizacional, que causa uma relativa impermeabilidade a pressões externas, inclusive até uma aversão para mudanças – trata-se de um desafio com condições difíceis de ser enfrentado e que exige transformações profundas e não ações parciais ou paliativas.

Entre essas condições difíceis, Santos (1999) aponta a dificuldade em definir as funções sociais das universidades, tendo em vista que são organização múltiplas, que geram antagonismos de difícil compatibilização. Dessa forma, pelo modelo tradicional, é da natureza das instituições de ensino superior não trabalhar nas causas profundas de suas contradições, dando prioridade para a gestão das tensões, que são sistemáticas e representam a reprodução controlada de sua crise orgânica.

Santo e Oliveira (2008) evidenciam a necessidade de transformações estruturais e o desenvolvimento de inovações capazes de promover o aperfeiçoamento institucional (eficiência, eficácia e efetividade) e o incremento da qualidade da gestão universitária, desde que consideradas as dinâmicas internas e externas das organizações universitárias provocadas pelas diversas mudanças e reformas em andamento no ensino superior brasileiro.

Por fim, continuam os autores:

Nessa perspectiva, devem ser privilegiados alguns princípios organizacionais e de funcionamento, essenciais para a gerência (coordenação e liderança) das universidades, especialmente quando se concebe que: (a) os espaços institucionais, democraticamente construídos, expressam e contemplam a diversidade e a pluralidade de pensamento, sendo legítimos para efetivação de suas finalidades; (b) o processo educativo de qualidade requer e resulta da participação dos seus atores nos processos decisórios, e se traduz no fortalecimento de práticas colegiadas para a condução dos projetos e das ações educativas de qualidade; (c) o repensar e analisar sistematicamente as práticas e os vínculos desse nível de ensino com os demais níveis, com a construção de conhecimento, com o mercado de trabalho, com a historicidade e os contextos sócio-econômico e cultural, é crucial para promoção da sua qualidade e do seu aperfeiçoamento constantes. (...) Outrossim, precisam incorporar novos conceitos e práticas da administração para (a) dinamizar as estruturas de relações entre a educação superior, a sociedade e o governo, na busca de alternativas para atendimento ao conjunto das diferenciadas demandas emergentes, (b) criar medidas

práticas e soluções alternativas, de fundo, aos problemas, às tensões internas e pressões do seu entorno (SANTO E OLIVEIRA, 2008).

Assim, a questão da renovação dos modelos administrativos nas instituições de ensino, para Sampaio e Laniado (2009), deve envolver a articulação de diversos aspectos como a fragmentação departamental na organização do trabalho e os mecanismos de participação e decisão colegiados; a autonomia como princípio acadêmico-administrativo para melhorar a própria racionalidade administrativa; a eficiência na alocação dos recursos e na qualificação de pessoal; e as críticas ao excesso de burocratização.

2.4.1 O papel das Auditorias Internas nas IFEs

Nesse processo de transformação pelo que passa a gestão das instituições federais de ensino, a auditoria interna possui papel fundamental, tendo em vista que uma de suas finalidades é o assessoramento da gestão. Para tal papel, a auditoria interna deve estar adequadamente estruturada, com recursos materiais, humanos, sistemas, informações e capacitação suficientes para atingir este fim, frente às mudanças ocorridas no cenário da educação (DE SANTANA, 2013).

Teixeira (2006) esclarece que o auditor interno deve ser um componente ativo da engrenagem da gestão, atuando de forma holística e proativa antecipando-se aos factos, de modo que suas observações recolhidas nos trabalhos de campo sejam úteis e essenciais para atingir uma adequada gestão dos recursos da instituição. Deve embasar sua opinião e visão crítica dos processos em evidências capazes de proporcionar aos gestores uma valoração adequada das técnicas utilizadas na gestão organizacional.

De Souza (2013) observa que as atividades da auditoria interna das IFEs são importantes para a instituição e, desde que apoiadas aos anseios institucionais (missão e visão), podem ser bem aproveitadas pelos gestores, principalmente como suporte ao processo de tomada de decisão, tendo em vista que essas atividades disponibilizam informações

fidedignas (retrato da situação da instituição em um dado período) que podem balizar as decisões dos gestores:

“As auditorias produzem e fornecem informações de como os processos são geridos pelos gestores, mediante a identificação de pontos críticos e pontos a melhorar, os riscos operacionais da atividade e as providências a serem adotadas, sugerindo soluções para eliminação de desperdícios e redução de custos. Ao cobrir todas as áreas/setores da estrutura organizacional, a auditoria interna mostra os desvios organizacionais existentes e sugere melhorias/adequações aos processos, contribuindo também com o Planejamento Estratégico Organizacional (pontos fortes/fracos)” (DE SOUZA, 2013, p. 108).

Silva (2009) manifesta-se no sentido de que a auditoria interna de uma instituição federal de ensino deve focar seus trabalhos em aspectos gerenciais, contribuindo como assessora dos gestores para o melhoramento e aperfeiçoamento da gestão institucional; para o atingimento de melhores resultados; e, por consequência, para a geração de maior satisfação dos usuários dos bens e serviços produzidos. Para essa tarefa, a auditoria interna deve ampliar sua visão de procedimentos, a fim de não se voltar exclusivamente para o formalismo e o aspecto legalista, mas também para os aspectos gerenciais e de avaliação de resultados – estando assim de acordo com as novas e modernas demandas da sociedade.

As auditorias internas das IFEs cumprem a missão de assessoramento ao gestor da unidade, além de fortalecer os instrumentos de transparência e verificação da aplicação regular dos recursos com o afã de produzir resultados efetivos de gestão, servindo como uma interface entre os diversos órgãos de controle, sejam eles externos, internos ou sociais (ARAÚJO, 2007).

Essa atuação da Auditoria interna como órgão de assessoramento, sem participar de qualquer processo decisório a respeito da tomada de decisão com relação a irregularidades ou proposições de melhorias necessárias, gera para De Paula (2014) uma total dependência da auditoria interna perante o reitor da instituições federal de ensino, uma vez que este pode tanto acatar e encaminhar as providências sugeridas para a tomada de decisão nos colegiados pertinentes ou pode simplesmente realizar o arquivamento. Mesmo com o encaminhamento para os colegiados pertinentes, os auditores internos, cujo conhecimento técnico da matéria é aprofundado, não participam dos colegiados, salvo raras exceções, para realizar a defesa e

apontar a importância das proposições – tal fato amplia o espaço para a resiliência e dificulta qualquer alteração na instituição, constituindo terreno propício para a impunidade e comodismo.

Silva Neto (2014) entende haver um abismo entre a auditoria interna e a gestão quando se fala em comunicação, planejamento e estratégia para o enfrentamento e resolução dos questionamentos levantados e dos desvios administrativos ocorridos, levando ao baixo desempenho no atendimento das requisições emitidas e consequente prejuízo no processo produtivo. Outro elemento que pode afetar os trabalhos da auditoria interna negativamente é a falta de comprometimento do gestor para com o cumprimento das recomendações – “o não cumprimento não depende apenas do acompanhamento por parte dos servidores de apoio do IFES, mas sim da vontade e da capacidade dos gestores em resolverem os problemas apontados pelo controle interno e externo” (SILVA NETO, 2014, p. 47).

Outro problema apontado por De Paula (2014) é que o conhecimento técnico dos profissionais da auditoria interna – que atuam diretamente na realidade universitária, conhecendo-a em todas as suas especificidades (legislação, formas de organização, conceitos específicos); e ao realizar a análise das atividades na organização, gradativamente, os auditores vão adquirindo um *Know How* com as experiências e informações adquiridas - acabam sendo pouco aproveitados, uma vez que eles não participam da elaboração do planejamento da universidade.

A questão das relações que a auditoria interna deve manter dentro e fora da organização é tida por Teixeira (2006) como um aspecto muito importante para o correto funcionamento de qualquer unidade de auditoria interna e, como tal, os membros da mesma deve dedicar-lhe o tempo e atenção necessários. Manter boas relações com os interlocutores habituais constitui prova do profissionalismo e contribui decisivamente para o seu prestígio e elimina o receio e desconfiança que, com frequência, existem em torno da sua função, porque normalmente o auditor move-se em “território estranho”.

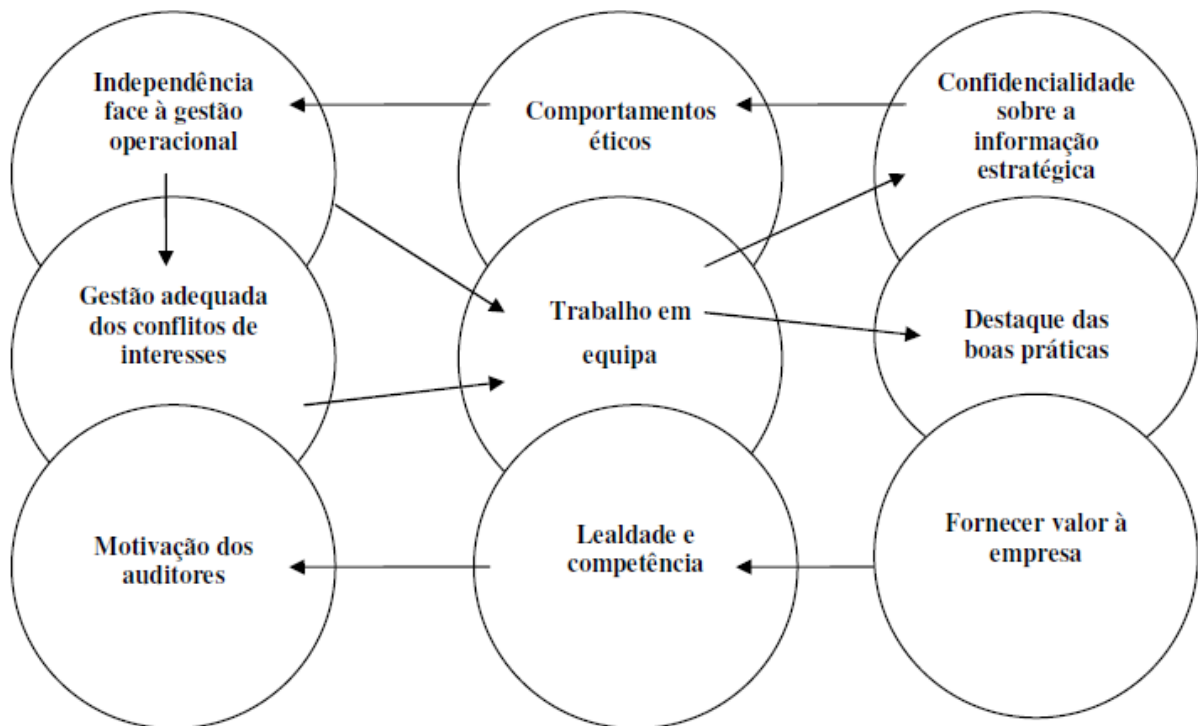
Crepaldi (2006) entende que o receio e a desconfiança são fatores relevantes na atuação da auditoria, tendo em vista que por mais que os auditores se esforcem para serem

vistos como assessores ainda são normalmente vistos com rejeição por quem está sendo auditado, pelo fato das pessoas temerem ser fiscalizadas. Crepaldi (2006) questiona se algum funcionário irá apreciar que seus erros sejam evidenciados - sendo o auditor, nesse momento, uma ameaça. O receio das pessoas de terem seus erros divulgados e até expostos ao ridículo é sensível. Assim, as pessoas não ficam satisfeitas quando alguma tarefa de sua responsabilidade consta nos relatórios de auditoria.

A resistência ao trabalho da auditoria interna, entendendo-a como um órgão repressor, pode vir de uma simples escolha infeliz de palavras do auditor ou alguma indicação de que não está atendendo as expectativas. Dessa forma, a auditoria interna necessita manter um bom relacionamento com todos, tendo em vista que no desenvolvimento de suas atividades a auditoria trata com servidores de todos os níveis hierárquicos e precisa delas para executar um bom trabalho. O auditor tem como uma de suas principais matérias-primas de trabalho a informação, e o seu fluxo para a auditoria está diretamente relacionado com o grau de confiança que os servidores depositam na auditoria (CEOLIN, 2010).

Pelos fatores apresentados, Teixeira (2006) compreende que deve ser exigido um nível de comportamento aos auditores internos que exceda o padrão razoável, no campo da ética e da integridade, com especial relevância para a seleção das amostras, a formulação das recomendações, a abordagem dos problemas e riscos com os auditados, a forma como se apresentam e a forma como demonstram emoções ao exercer a função auditoria interna – os auditores devem saber partilhar a sua perspectiva com oportunidade de modo que forneçam sucesso e valor à organização. Os ingredientes desse sucesso envolvem a existência de auditores internos profissionalmente inteligentes, assumindo um conjunto de princípios expostos na figura 5:

FIGURA 5 – Princípios a serem observados pelos auditores interno



Fonte: PINHEIRO (2005, p. 5) apud TEIXEIRA (2006, p. 39).

A Instrução Normativa nº 01/2001/CGU elenca alguns aspectos que devem ser seguidos pelos membros da auditoria interna das IFEs, em sua seção II, do Capítulo VII, dentre os quais podemos citar: a) comportamento ético; b) cautela e zelo profissional; c) independência; d) soberania; e) imparcialidade; f) objetividade; g) conhecimento técnico e capacidade profissional; h) atualização dos conhecimentos técnicos; i) uso de informação de terceiros; e j) cortesia (CGU, 2001).

O auditor não deve exercer ou elaborar as atividades que audita ou mesmo ter uma relação de dependência com as mesmas. Tal afastamento viabiliza o exercício de suas funções de maneira mais livre, objetiva e sem comprometimentos, devendo resultar em julgamentos neutros e imparciais. A cautela é fundamental, pois o auditor pode se tornar subserviente à política vigente na instituição, subordinando-se às necessidades e desejos da alta administração, e comprometendo em algum grau o princípio da isenção. Logo, a independência é obtida por meio da posição que ele ocupa e da sua objetividade (DE MELO, 2007).

De Melo (2007) alerta também que a flexibilidade da atuação da auditoria, que prestigia uma auditoria preventiva e de assessoramento, em detrimento do levantamento de não-conformidades e ações punitivas, apresenta um aspecto positivo e outro negativo: o positivo refere-se à eliminação de barreiras criadas pelo caráter puramente investigatório e punitivo das auditorias – criando uma maior aproximação da auditoria com os servidores, gestores e usuários dos serviços; o negativo é que tal aproximação cria a possibilidade da abertura de espaço para particularismos que favorecem o jeitinho brasileiro, a fim de aliviar as advertências originárias dos processos de auditorias.

A UNAMEC (União Nacional dos Auditores do MEC) entende que, no atual contexto, as auditorias internas das IFES têm passado por uma grave crise, o que enfraquece sua atuação e afeta diretamente a qualidade de seu desempenho. Dentre as causas levantadas, algumas delas consubstanciadas no Acórdão TCU nº 821/2014 estão:

- “1. a vinculação administrativa diretamente ao auditado, que no âmbito de atuação dos auditores do MEC macula a independência desses órgãos (requisito este indispensável e irrenunciável para o desenvolvimento eficaz da atividade de auditoria interna governamental);
2. o afrouxamento normativo legal que permite a nomeação de chefias de auditoria interna pelos próprios dirigentes das entidades por meio de recrutamento de servidores não concursados;
3. a institucionalização do desvio de função (servidores de outros cargos realizando auditoria) nas auditorias internas do MEC em todo Brasil, violando aos princípios da legalidade, da moralidade e da impessoalidade;
4. a inexistência de parâmetros normativos para fixação de uma estrutura mínima de recursos humanos e logísticos que permitam o desempenho eficaz das atividades de auditoria interna; e
5. a inadequação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação para o cargo de Auditor por não reconhecer a especificidade, responsabilidade e a complexidade das suas atribuições” (UNAMEC, 2017)

Devido à alta complexidade e especialização dos trabalhos da auditoria interna, Teixeira (2006) entende que ela não deve ficar alheia ao mundo profissional em que está inserida – devendo participar ativamente de associações e instituições de auditoria para facilitar uma boa relação com os seus colegas e com os demais profissionais. Essa relação deve ser ainda mais frequente e habitual com as auditorias internas do mesmo setor (instituições federais de ensino) para permitir intercâmbios de experiências e informações que lhes permita a utilização das melhores práticas de auditoria.

A auditoria interna tem a capacidade de analisar a gestão de maneira ampla e “de cima”, uma vez que tem acesso a todos os setores. Esse acesso a tamanha informação permite incentivar as práticas que já foram avaliadas e comparadas com outras práticas consideradas um padrão a ser seguido, podendo ser definidas como procedimento de validação para a realização de uma tarefa ou solução de problema (SILVA NETO, 2014).

Nesse sentido, Naves Filho (2011) avalia como positiva a interação entre profissionais que atuam em auditorias perante diferentes órgãos e programas de governo, pois enriquece os trabalhos realizados. Essa gestão do conhecimento entre as auditorias internas das IFEs pode se dar através de processos que funcionam como facilitadores de identificação, criação, armazenamento, disseminação e aplicação do conhecimento; tais processos são elencados por Batista (2012, p. 60), dentre eles:

a) Melhores práticas – este tipo de iniciativa refere-se à identificação e à difusão de melhores práticas, que podem ser definidas como um procedimento validado para a realização de uma tarefa ou solução de um problema. Inclui o contexto no qual pode ser aplicado. São documentadas por meio de bancos de dados, manuais ou diretrizes.

b) Benchmarking interno e externo – prática relacionada à busca sistemática das melhores referências para comparação a processos, produtos e serviços da organização.

c) Memória organizacional/Lições aprendidas/Banco de conhecimentos – este grupo de práticas indica o registro do conhecimento organizacional sobre processos, produtos, serviços e relacionamento com os cidadãos-usuários. As lições aprendidas são relatos de experiências em que se registra o que aconteceu, o que se esperava que acontecesse, a análise das causas das diferenças e o que foi aprendido durante o processo. A gestão de conteúdo mantém atualizadas as informações, as ideias, as experiências, as lições aprendidas e as melhores práticas documentadas na base de conhecimentos

Silva Neto (2014), no tocante às melhores práticas, comenta que elas teriam o papel de coordenar essas ideias e aplicá-las na resolução dos problemas existentes - assim, atividades que deram certo em um campus ou numa instituição federal de ensino podem ser

utilizadas com o mesmo sucesso em outro campus ou IFE.

Em relação ao banco de conhecimentos, Silva Neto (2014) acredita que a Auditoria Interna pode criar tal ferramenta e nela seriam arquivadas digitalmente as lições aprendidas (seja com o próprio TCU, CGU ou com colegas de trabalho), como também os indicadores ou os alertas de um determinado setor; ou seja, conselhos de quem já viveu uma experiência com o assunto, seja positiva ou negativa.

Essa possibilidade de intercâmbio de experiências entre as auditorias internas das IFEs é intensificada porque os trabalhos de auditoria interna desenvolvidos seguem os moldes utilizados pela CGU, enquanto órgão disseminador das diretrizes observadas pelas respectivas auditorias, possuindo estreita ligação no que tange a abrangência das atividades que executam. (ARAÚJO, 2007)

3.4.2 Relação da CGU e do TCU com a gestão e as auditorias internas das IFEs

A Controladoria-Geral da União (CGU), o órgão máximo de Controle Interno do Poder Executivo Federal, é o órgão do Governo Federal responsável, por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (BRASIL, 2003).

Cabe ressaltar que com a Lei nº 13.341/2016, a CGU mudou seu status dentro da estrutura organizacional do Poder Executivo Federal, convertendo-se de órgão diretamente vinculado à Presidência da República no Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU (BRASIL, 2016).

Suas competências estão estabelecidas na Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001,

que organizou os sistemas de planejamento, orçamento, contabilidade e o controle interno do Poder Executivo Federal, cuja atribuição principal é avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2001).

As atividades da CGU envolvem a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização (BRASIL, 2001). De Souza (2013) identifica que as auditorias internas da Administração Pública Federal Indireta não fazem parte da estrutura do Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Federal, porém, executam atividades similares.

Essa execução de atividades semelhantes entre os órgãos de controle federal e as auditorias internas se deve, segundo De Souza (2013, p. 153), pelo fato de que:

“Técnicas de controle do tipo fiscalização são amplamente utilizadas pelos Órgãos de Controle Federal (CGU/TCU), contudo, os Órgãos de Controle, que são responsáveis pela orientação e supervisão das Auditorias Internas da Administração Indireta, acabam por disseminar esse tipo de técnica também para demandas dos demais Entes públicos, aos quais devem ser seguidas por suas respectivas Auditorias Internas. De fato, a postura de fiscalização, como uma técnica de controle, responde de forma eficaz quando conduzidas por Órgãos de Fiscalização Superiores, uma vez que não estão inseridos na estrutura organizacional das Entidades que fiscalizam. Já, as Auditorias Internas, ao replicarem esses critérios em suas atividades internas, passam a atuar também como um órgão fiscalizador e não orientador/assessor da gestão”.

A CGU, como órgão central, também exerce a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema Federal de Controle Interno, prestando a orientação normativa necessária. Dentre as competências do Sistema Federal de Controle Interno, elencadas no art. 24 da lei nº 10.180/2001 estão a realização de auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados; a realização de auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais; e a avaliação do desempenho da auditoria interna das

entidades da administração indireta federal. (BRASIL, 2001)

É relevante diferenciar a atuação da CGU e do TCU:

“A diferença das ações de controle entre CGU e TCU pode ser extraída da própria Lei Magna. Embora ambas as fiscalizações devam ser feitas segundo os critérios de legalidade, legitimidade e economicidade, o TCU, como controle externo, está inserido na sistemática de freios e contrapesos e possui a função “judicante”. Já a CGU, como órgão do Poder Executivo, possui a função de cooperar com o próprio Poder na implementação da política pública” (OLIVEIRA, 2011, p. 314).

A CGU, a partir das auditorias e fiscalizações realizadas no âmbito das IFEs, emite recomendações para a gestão a fim de seu cumprimento e, caso não sejam devidamente implementadas, poderão ser encaminhadas ao TCU que, por sua vez, emite acórdãos determinando o cumprimento das mesmas pelas IFEs sem possibilidade de fazer diferente e, caso descumpridas no prazo estipulado, o TCU poderá determinar sanções para os gestores, respondendo com seu patrimônio próprio (SILVA NETO, 2014). Sobre o tema, Castro (2008 apud LINCZUK, 2012) informa também que as decisões do TCU não são passíveis de recurso no que tange ao mérito, exceto ao próprio TCU, o que confere independência e respeito ao Tribunal.

Silva Neto (2014) esclarece que a importância das recomendações da CGU está relacionada de forma direta com as providências a serem tomadas pelos gestores, sejam preventivas ou não; cabendo à autoridade administrativa máxima das IFEs, o Reitor, a responsabilidade por iniciar e monitorar os atos administrativos, e comandar uma longa cadeia de outros atos executados por seus subordinados, que poderão alterar fluxos processuais e rotinas burocráticas, a fim de atender tais recomendações. Caso isso não ocorra, os problemas persistirão no fluxo administrativo da gestão, gerando novas recomendações e aumentando a quantidade de recomendações pendentes.

Uma dificuldade enfrentada para a continuidade do controle exercido pela CGU e das recomendações dele decorrente é a mudança do Reitor e seu quadro de gestores a cada quatro anos, conforme dispõe o parágrafo 2.º do artigo 1.º do Decreto Federal n.º 1.916, de 23 de maio de 1996, o que pode acarretar uma alteração substancial no rol de responsáveis da

universidade e, portanto, à descontinuidade do processo (LINCZUK, 2012).

Com isso, Araújo (2007) entende que o papel da CGU se intensifica bastante na perspectiva de orientação, integração e cooperação com as respectivas unidades de auditoria interna das IFEs, com vistas a legitimar a autonomia das auditorias e otimizar sua atuação no âmbito do sistema de controle, tendo em vista que as auditorias têm como função o fortalecimento a gestão e o apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno, cabendo às auditorias inclusive o acompanhamento o cumprimento das determinações e recomendações do Órgão de Controle Interno e do TCU.

A atuação da auditoria interna das IFEs foi reforçada com a Lei Federal n.º 10.180/2001 – por meio de sua participação nos processos de prestação de contas anuais – como também passou a ter seu desempenho avaliado pela CGU, por meio de dois documentos: o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), mediante a atual Instrução Normativa n.º 1 da MPOG/CGU de 10 de maio de 2016, que estabelece regras para organização e apresentação desses documentos.

Linczuk (2012) aponta também que, com a implantação do sistema on-line CGU-PAD, ela acompanha a instauração e resultados de processos administrativos disciplinares no âmbito de todo o poder executivo federal, intervindo e determinando: reaberturas, alterações de nomeação de comissão, juntada de comprovação formal, penalizações, e até mesmo avocando para si a condução dos processos, garantindo, assim, maior celeridade neste tipo de procedimento.

No tocante ao Tribunal de Contas da União, é de sua competência, dentre outras atribuições, a análise da prestação de contas relativas às unidades sob a sua jurisdição. As contas são julgadas - levando-se em conta o grau de impropriedade ou danos causados ao erário público - como regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis. Essa análise é exercida *a posteriori* (SPECK, 2010).

Assim, o TCU impõe para as entidades que administram recursos públicos a

apresentação de relatório de gestão e/ou processo de prestação de contas, em acordo com critérios de avaliação de riscos, materialidade e outros parâmetros a partir dos quais são selecionadas as entidades que devem apresentar processo de prestação de contas no modelo completo ou simplificado. A prestação de contas no modelo simplificada constitui-se, basicamente, do relatório de gestão, que deve conter conteúdos previamente definidos e ser elaborado de acordo com estrutura previamente estipulada, por intermédio de Decisões Normativas específicas, emitidas, anualmente, pelo TCU (COSTA, 2014).

No processo de prestação de contas no modelo completo, as instituições escolhidas devem apresentar, além do relatório de gestão, outras peças, dentre as quais o relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno, conforme formato e conteúdo definidos na decisão normativa de que trata o art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 63/2010 (COSTA, 2014).

O TCU, reconhecendo irregularidades, determina diligências, audiências prévias, citações dos interessados - atuando por uma lógica de estrutura processual – citará o gestor, quando considerado responsável por irregularidade, para recolher o débito ou apresentar defesa. O julgamento final das contas por meio de um acórdão (decisão colegiada) pode concluir por sua aprovação, aprovação com ressalvas ou reprovação (SPECK, 2000).

Essa lógica de estrutura processual semelhante à judicial faz parte do âmago da atuação do TCU, nos dizeres de Speck (2000, p.83):

“Fica evidente que a lógica da estrutura processual, voltada para a aprovação ou reprovação das contas, reina não somente em relação ao julgamento, mas também em atividades fiscalizadoras e administrativas, onde outras finalidades podem sugerir procedimentos diferentes. Até o instrumento da auditoria operacional — com o objetivo de avaliar processos organizacionais ou o impacto de políticas públicas —, que envolve resultados fortemente vinculados a determinados pressupostos metodológicos, como a identificação de indicadores de desempenho, segue essa lógica processual. Preside a auditoria um ministro relator, responsável pela instrução e elaboração do parecer, e, em última instância, este será votado pelo órgão colegiado, na forma dos processos de julgamento”.

O Tribunal de Contas da União também emite anualmente, para efeito de orientação

e padronização dos processos de tomadas e prestação de contas, normas que devem ser observadas pelos órgãos de controle interno e por todos os agentes responsáveis por prestar contas. O caminho destas prestações de contas passa, obrigatoriamente, pelos órgãos de controle interno, pela aprovação do Ministro de Estado a que o órgão está vinculado e, somente após, dá-se o encaminhamento ao TCU para análise e julgamento (CASTRO, 2008 apud LINCZUK, 2012, p. 116).

Dentre os documentos que compõem o processo de prestação de contas, de acordo com o artigo 14 da Instrução Normativa - TCU n.º 47 de 27 de outubro de 2004, três deles competem à CGU: relatório de auditoria de avaliação da gestão, certificado de auditoria, e parecer conclusivo do dirigente de controle interno competente (TCU, 2014).

A auditoria de gestão é a base para o certificado de auditoria e o parecer conclusivo, tendo em vista o item 5, inciso I, Seção II da Instrução Normativa n.º 01/2001/CGU informar que a auditoria de gestão tem o objetivo de emitir opinião sobre determinada entidade pública com vistas a certificar a regularidade das contas e a probidade na aplicação, guarda ou administração dos recursos públicos, através do exame da prestação de contas, da verificação da eficiência dos sistemas de controle interno, da verificação do cumprimento da legislação pertinente e da avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo levando em conta a economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos (CGU, 2001).

Segundo Castro (2008, p.185-186 apud LINCZUK, 2012, p. 117), a auditoria de gestão, assim como todo o trabalho de campo realizado pela CGU, se inicia por uma reunião com o dirigente máximo da entidade, quando são apresentados os componentes da equipe e a instituição apresenta o responsável pelos contatos nos trabalhos diários. No decorrer dos trabalhos de campo, o membro da CGU tem contato com a realidade da instituição e deve dar conhecimento aos responsáveis pelas áreas auditadas das ocorrências identificadas, bem como solicitar destes os devidos esclarecimentos e manifestações sobre as constatações preliminares, de forma a respeitar o direito de ampla defesa dos gestores.

Para Linczuk (2012), os gestores compreendem a importância desse processo, tendo importante influência sobre suas decisões e providências futuras, uma vez que o relatório de auditoria de gestão emitido pela CGU é um dos componentes do processo de prestação de contas, e será encaminhado como fonte de subsídios para o julgamento do mesmo pelo TCU.

Outro ponto levantado por De Souza (2013, p. 173), no tocante à relação das auditorias internas com o TCU e o CGU é que:

... as Auditorias Internas da Administração Pública Federal Indireta vêm conduzindo suas atividades com o objetivo de auxiliar aos gestores das Instituições a quem se subordinam, contudo, na prática, o que se observa é uma auditoria interna voltada para atendimento de demandas externas às Instituições, levando a uma atividade que deveria ser orientada de forma “independente e objetiva”, para, de fato, constituírem-se de Unidades dependentes de Órgãos de Controles Externos, principalmente a CGU, não trazendo objetivos claros e práticos de atendimento de demandas internas, pouco contribuindo com a gestão e aos processos organizacionais.

De Souza (2013) identifica que, pelo fato de grande parte do montante financeiro geridos pelas IFEs referir-se à alocação de recursos em atividades-meio (necessárias ao apoio das atividades-fim), a atuação das instâncias de controle (CGU e TCU) acabam se concentrando na estrutura das atividades-fim. Dessa forma, para evitar a concorrência na atuação, o autor entende necessário que as auditorias internas estabeleçam procedimentos que além de contemplar as atividades-meio também contemplem as atividades-fim, que contribuem para a formação integral do estudante – dando como exemplo a melhoria dos processos pedagógicos, mediante políticas claras de atendimento aos alunos e melhorias estruturais (laboratórios, materiais e equipamentos utilizados na didática).

3 A UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)

A Fundação Universidade Federal de Sergipe foi instituída por meio do Decreto-lei nº 269/1967. Em seu art. 3º o decreto dispõe que: “A Fundação terá por objetivo criar e manter a Universidade Federal de Sergipe, instituição de ensino superior, e pesquisas e estudo em todos os ramos do saber e de divulgação científica, técnica e cultural”. Os art. 6º e 7º tratam da administração da Fundação nos seguintes termos:

Art. 6º A Fundação Universidade Federal de Sergipe será administrada por um Conselho Diretor.

Art. 7º O Conselho Diretor da Fundação Universidade Federal de Sergipe será constituído de seis (6) membros e seis (6) respectivos suplentes, escolhidos dentre pessoal de ilibada reputação e notória competência, assim especificados: três (3) membros de livre escolha de Presidente da República, um (1) membro indicado pelo Ministério da Educação e Cultura, um (1) membro indicado pela Petrobrás, um (1) membro indicado pelo Governo do Estado de Sergipe, devendo todos serem nomeados pelo Presidente da República, os membros do Conselho Diretor não serão remunerados, podendo; entretanto, receber *jetons* de presença. (BRASIL, 1967).

No âmbito específico da Universidade Federal de Sergipe, seu Estatuto (Resolução nº 21/99/CONSU) no art. 5º divide a instituição em dois subsistemas interdependentes: “I. subsistema de Administração Geral, composto por aqueles órgãos voltados para a direção geral da Universidade e para a implementação dos meios necessários à consecução de seus objetivos, e II. subsistema de Administração Acadêmica, composto pelos órgãos orientados para as atividades de ensino, pesquisa e extensão.” (UFS, 1999).

A administração geral está a cargo dos Conselhos Superiores e da Reitoria (art. 6º), enquanto a administração acadêmica é compreendida pelos Conselhos Acadêmicos, Centros e Departamentos, e Órgãos Suplementares (art. 7º). São dois os Conselhos Superiores: a) CONSU – Conselho Universitário, órgão superior deliberativo, normativo e consultivo máximo da Universidade em matéria administrativa e de política universitária (arts. 13 a 15); e b) CONEPE – Conselho do Ensino, Pesquisa e Extensão, órgão superior deliberativo, normativo e consultivo máximo para traçar a política de ensino e decidir em matéria de natureza acadêmica (arts. 16 e 17).

Fazem parte dos referidos Conselhos representantes da alta administração (reitor, vice-reitor e pró-reitores), das diretorias de centros acadêmicos, das diretorias de *campi*, do

Colégio de Aplicação, do Centro de Educação Superior à Distância, dos docentes, dos discentes, dos técnicos-administrativos e da comunidade.

Cabe ressaltar que o CONSU, a partir do estabelecido no Estatuto da UFS, artigo 13, inciso VII tem o poder de “apurar a responsabilidade do Reitor ou do Vice-Reitor, em casos de infringência de legislação do ensino ou de preceito estatutário ou regimental, e encaminhar ao Ministro da Educação e do Desporto a respectiva conclusão, quando constatada culpabilidade” (UFS, 1999).

A Reitoria é tratada no art. 18 do Estatuto como órgão diretivo e executivo máximo da Universidade, tendo como competências:

- I. administrar os recursos humanos, financeiros e materiais da Universidade, visando alcançar seus objetivos e o aperfeiçoamento e desenvolvimento de suas atividades de ensino, pesquisa e extensão;
- II. formular o Plano Geral da Universidade e os Planos Setoriais, bem como as Propostas Orçamentárias, e encaminhá-las à aprovação dos órgãos competentes;
- III. coordenar e controlar a execução, avaliar os resultados e rever ou tomar outras medidas corretivas requeridas para o cumprimento dos planos aprovados, e,
- IV. promover o relacionamento e permanente intercâmbio da Universidade com a comunidade em geral e com as instituições congêneres em particular (UFS, 1999).

No tocante às atribuições dos Conselhos e da reitoria na administração geral da UFS, De Araújo (2016) verifica que entre tais órgãos existe mais uma relação de complementariedade do que subordinação, pelo fato das atribuições dos Conselhos serem substancialmente deliberativas e normativas; enquanto a Reitoria executa funções executivas.

De acordo com o artigo 16 da Lei 5.540/1968, os reitores e vice-reitores das universidades federais serão nomeados pelo Presidente da República, escolhidos em lista tríplice organizada pelo colegiado máximo da instituição. Podendo também ser realizada consulta prévia à comunidade universitária, mediante votação uninominal e com peso de setenta por cento (70%) para a manifestação do pessoal docente em relação às demais categorias. A lei ainda disciplina que o mandato terá duração de quatro anos para os dirigentes das instituições federais de ensino superior, sendo permitida uma única recondução ao cargo (BRASIL, 1968).

As últimas eleições ocorridas na UFS para Reitor adotaram a consulta à comunidade

acadêmica como foro eleitoral orientativo às deliberações do Colégio Eleitoral Especial (DE ARAÚJO, 2016).

A alta gestão refere-se ao dirigente máximo da instituição e os gestores imediatamente a ele vinculados, com autoridade para a tomada de decisões estratégicas. Considerando-se o organograma da UFS apresentado no Regimento Interno da Reitoria (Resolução 03/2014/CONSU), fazem parte dessa categoria o reitor, vice-reitor, pró-reitores e superintendente de infraestrutura. São 07 pró-reitorias na UFS: Pró-Reitoria de Planejamento, Pró-Reitoria de Graduação, Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa, Pró-Reitoria de Extensão, Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis, Pró-Reitoria de Administração e Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (UFS, 2014).

No ano de 2016, a UFS ofertou em seu processo seletivo acesso a 106 cursos presenciais de graduação, distribuídos em 06 *campi*, localizados nos municípios de São Cristóvão (sede da instituição), Aracaju, Lagarto, Itabaiana, Nossa Senhora da Glória e Laranjeiras. Tendo ofertados também 08 cursos de graduação à distância, 42 cursos de mestrado e 10 doutorados (DE ARAÚJO, 2016).

3.1 AUDITORIA INTERNA DA UFS

A UFS possui em sua estrutura administrativa uma unidade de Auditoria Interna (AUDINT). O Regimento Interno da AUDINT está estabelecido por meio da Resolução 34/2011/CONSU. O artigo 2º do citado Regimento prevê que “a Auditoria Interna é o órgão técnico de controle da Universidade Federal de Sergipe, estando vinculada ao Conselho Universitário e encarregada dos serviços de Auditoria Interna” (UFS, 2011).

De Araújo (2016) verificou que não há no Estatuto da UFS nem no Regimento Geral da UFS nenhum apontamento quanto à existência e à vinculação da AUDINT ao Conselho Universitário da instituição. Situação tal que gerou manifestação do Tribunal de Contas da União por meio do acórdão 3.454/2014. Apesar disso, as normas constantes no Regimento Interno da AUDINT dimensionam os objetivos, organização e competências da unidade.

Outro ponto registrado por De Araújo (2016) é que a unidade de Auditoria Interna não iniciou os procedimentos de análise de controle interno institucional na UFS. A Resolução

nº 11/2005/CONSU, de 20 de junho de 2005, já previa a existência de um órgão com tal atribuição - a Coordenação de Controle Interno (CCI). Ao confrontar as atribuições previstas na revogada Resolução 11/2005/CONSU e o atual regimento interno da AUDINT, De Araújo (2016) nota que não foram realizadas significativas mudanças, havendo apenas pequenas melhorias no Regimento Interno da AUDINT, nesse dispositivo encontram-se disposições que estabelecem a prática de auditoria, a vinculação do setor ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o apoio aos órgãos de controle interno e externo, dentre outras atribuições.

O Regimento da AUDINT/UFS, em seu art. 4º enuncia que a finalidade principal da unidade é “orientar, acompanhar, avaliar e propor medidas de caráter preventivo e corretivo em relação aos atos de gestão administrativa da Universidade Federal de Sergipe”. Para atingir tal finalidade, a AUDINT/UFS deverá realizar os seguintes objetivos elencados:

- I. examinar a regularidade da gestão contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional da Instituição, objetivando eficiência, eficácia e efetividade;
- II. auxiliar os ordenadores de despesas fornecendo orientação quanto a aplicação da legislação na execução da receita e despesa, com vistas à aplicação regular e à utilização adequada de recursos e bens disponíveis;
- III. prestar informações aos órgãos responsáveis pela administração, planejamento, orçamento e programação financeira, que permita aperfeiçoar suas atividades;
- IV. acompanhar o cumprimento das leis, normas e regulamentos, bem como a eficiência, eficácia e a qualidade técnica dos controles contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais da Instituição; e
- V. buscar a racionalização progressiva dos procedimentos administrativos, contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais da Instituição (UFS, 2011).

Sua estrutura funcional está destrinchada no art. 5º do seu Regimento Interno que divide os seus recursos humanos em: “I. Coordenador da Auditoria Interna (um coordenador); II. Auditor Chefe para unidade pagadora da instituição; III. Corpo Técnico de Auditores em número suficiente para fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, e, IV. Corpo Administrativo (um secretário, dois técnicos administrativos na unidade principal e nas outras unidades pagadoras um secretário e técnico administrativo, podendo ser de nível médio ou superior o cargo)” (UFS, 2011).

O Regimento Interno da AUDINT/UFS apresenta disposições que reforçam a independência e a autoridade da unidade, dentre eles, o livre acesso a informações, dependências, instalações e documentos - artigo 12, parágrafo único; e o procedimento

específico para nomeação e exoneração do chefe da unidade -o artigo 6º, inciso I (UFS, 2011).

No entanto, De Araújo (2016) percebe que não existe nenhum dispositivo referente à responsabilidade do chefe e dos integrantes da AUDINT quanto ao desempenho de suas atividades funcionais. O Regimento Interno da AUDINT, na sua opinião, deveria correlacionar, de forma mais clara e objetiva, os bônus e os ônus do exercício da atividade de auditoria, tendo em vista o fato dos integrantes da AUDINT possuírem prerrogativas que lhes assegurem o exercício independente de suas funções. Assim, De Araújo (2016) acredita que os membros da auditoria devem ser responsabilizados por seus atos em medida mais rigorosa do que os demais servidores que não gozam dessas prerrogativas.

A amplitude e as especificidades da atuação da Auditoria Interna estão apresentadas no art. 7º de seu regimento, a partir do elenco de suas competências:

- I. examinar atos de gestão com base nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, com o objetivo de verificar a exatidão, a regularidade das contas e comprovar a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos disponíveis;
- II. verificar o cumprimento das diretrizes, normas e orientações emanadas pelos órgãos internos competentes, bem como dos Planos e Programas no âmbito da Instituição;
- III. verificar e emitir parecer opinando sobre as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores e de todo aquele que der causa a perda, subtração ou dano de valores, bens e materiais de propriedade da Instituição;
- IV. verificar a consistência e a segurança dos instrumentos de controle, guarda e conservação dos bens e valores da Instituição ou daqueles pelos quais ela seja responsável;
- V. examinar as licitações relativas à aquisição de bens, contratações de prestação de serviços, realização de obras e alienações, no âmbito da Instituição;
- VI. analisar e avaliar os procedimentos contábeis utilizados, com o objetivo de verificar a qualidade e fidelidade das informações prestadas;
- VII. analisar e avaliar os controles internos adotados;
- VIII. acompanhar as auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, e demais órgãos públicos, buscando soluções para as eventuais falhas, impropriedades ou irregularidades detectadas junto às unidades setoriais envolvidas, desde que relacionadas as atribuições de auditoria;
- IX. promover estudos acerca das normas e orientações internas, com vistas a sua adequação e atualização à situação em vigor;
- X. elaborar recomendações visando o aperfeiçoamento das normas e procedimentos internos de controle adotados com o objetivo de melhor avaliar o desempenho das unidades auditadas;
- XI. prestar orientação técnica aos Conselhos Superiores e orientar os Órgãos e Unidades Administrativas da Instituição;
- XII. examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual da entidade e tomada de contas especiais;
- XIII. elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício

seguinte, que após aprovado pelo Conselho Universitário, deverá ser encaminhado à Controladoria-Geral da União;

XIV. realizar auditoria obedecendo ao Plano previamente aprovado;

XV. elaborar Relatórios de Auditoria assinalando as eventuais falhas encontradas para fornecer aos dirigentes subsídios necessários à tomada de decisões;

XVI. apresentar sugestões e colaborar na sistematização, padronização e simplificação de normas e procedimentos operacionais de interesse comum da Instituição; e

XVII. elaborar e encaminhar ao Conselho Universitário e à Controladoria Geral da União o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e os relatórios parciais das atividades desenvolvidas no exercício (UFS, 2011).

Por fim, De Araújo (2016, p. 46) apresenta um panorama crítico em relação ao Regimento Interno da AUDINT/UFS, entendendo que o mesmo “... peca pela simplicidade, deixando de abordar com clareza pontos fundamentais relacionados à responsabilidade, autoridade e atuação da unidade na instituição”.

4 METODOLOGIA

O presente capítulo visa elucidar os fundamentos metodológicos utilizados para a elaboração da pesquisa e condução do estudo, a partir do conceito de metodologia científica trazido por Gil (2008, p. 8): “Pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”. No presente capítulo são evidenciados a caracterização e método de estudo, o delineamento da pesquisa, as fontes de evidências, as questões de pesquisa, as definições construtivas, as categorias analíticas e elementos de análise, as limitações do estudo, o protocolo de estudo, os critérios de confiabilidade, a análise do caso e a proposta de intervenção.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa científica tem por característica ser uma pesquisa **aplicada**, pois, segundo Gil (2008, p.27): “(...) tem como característica fundamental o interesse na aplicação, utilização e consequências práticas dos conhecimentos. Sua preocupação está (...) para a aplicação imediata numa realidade circunstancial”.

Quanto à mensuração da tipologia do estudo, trata-se de uma pesquisa com fim **exploratório**. Exploratório porque, nas palavras de Gil (2008, p.28), esse tipo de pesquisa “tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores” e continua: “(...) são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”.

Apesar de exploratório, o presente estudo apresenta aspectos descritivos, pois possui, entre seus objetivos, a descrição da situação e das características de um determinado fenômeno (GIL, 2008), no caso, uma auditoria interna de IFE. Isso se deve ao fato de que o presente estudo tem como objetivo analisar a estrutura administrativa e operacional de uma auditoria interna de IFE, identificar possíveis problemas que afetam suas atividades e o atingimento das funções impostas pelos novos paradigmas da administração pública, e apresentar sugestões para uma melhor atuação das auditorias internas de IFEs como um todo,

que possam ser aprofundadas em estudos posteriores. Evidenciando-se a abrangência geral desse trabalho, uma vez que os resultados e conclusões obtidos não estarão restritos ao objeto de estudo específico.

Dessa forma, a presença de elementos descritivos em uma pesquisa exploratória é viável neste caso e reforça o caráter exploratório da mesma, pois se enquadra na situação prevista por Gil (2008) de pesquisas que proporcionam uma nova visão do problema, e no caso em questão, busca desenvolver aperfeiçoamentos ou soluções para os possíveis problemas identificados a partir da apresentação e análise dos resultados, que envolve o diagnóstico do objeto de estudo.

Para atingir o fim exploratório, a presente pesquisa faz uso de uma abordagem de natureza **qualitativa**; isso se deve ao fato de que no entendimento de Yin (2001, p. 34), neste tipo de pesquisa “o pesquisador faz observações detalhadas e minuciosas do mundo real”. Para Gil (2008, p. 175), nas pesquisas de natureza qualitativa “a apresentação consiste na organização dos dados selecionados de forma a possibilitar a análise sistemática das semelhanças e diferenças e seu inter-relacionamento”. Além disso, se propõe a investigar a construção do entendimento social por intermédio da visão holística do pesquisador. Gil (2008, p. 177) afirma que “(...) interpretação é a obtenção de um sentido mais amplo para os dados analisados, o que se faz mediante sua ligação com os conhecimentos disponíveis”.

Assim, no presente estudo a natureza qualitativa apresenta-se por meio do diagnóstico organizacional a ser realizado na auditoria interna da Universidade Federal de Ensino, a partir das categorias de análise e elementos de análise posteriormente detalhados, permitindo uma interpretação dos dados levantados, a identificação de aspectos suscetíveis de aperfeiçoamento, culminando na apresentação de uma proposta de intervenção capaz de suplantando os aspectos identificados.

4.2 MÉTODO DE PESQUISA

Os meios de investigação caracterizados como ferramentas de delineamento de estudo consideram “(...) o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas” (GIL, 2008, p. 49). Portanto, a presente pesquisa foi desenvolvida utilizando-se das técnicas de **estudo de caso**. De acordo com Yin (2001, p. 27)

essa técnica é caracterizada como “(...) uma questão do tipo “como” ou “por que” sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos sobre o qual o pesquisador tem pouco ou nenhum controle”. Ainda no entendimento de Yin (2001, p. 32) “um estudo de caso é uma investigação empírica que os limites entre fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Para Gil (2008, p. 51) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamentos”.

Na pesquisa em questão, o estudo de caso apresenta-se pelo estudo profundo e detalhado de um objeto de pesquisa, a auditoria interna da Universidade Federal de Sergipe, por meio da investigação empírica dos aspectos relevantes identificados, sempre levando em conta o contexto em que os mesmos estão inseridos, apresentando uma abordagem proativa de modificação do estado atual do objeto, a fim de aprimorar sua forma de atuação.

Devido ao fato de que a pesquisa foi desenvolvida levando em consideração apenas uma auditoria interna de IFE e assumindo o caráter exploratório de análise detalhada em determinados processos, classifica-se como estudo de caso único, com múltiplas fontes de dados.

4.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Avançando na apresentação da metodologia, surge o questionamento essencial sobre o delineamento da pesquisa e de seu objeto de estudo. O item anterior já apresentou parte da resposta a esse questionamento, no tocante à quantidade de instituições que serão alvo do estudo. Ainda que todas as instituições federais de ensino superior apresentem em sua estrutura administrativa uma unidade de auditoria interna, a presente pesquisa buscou analisar esta unidade em uma perspectiva vertical, ou seja, dentro de uma dada instituição.

Compartilha-se o entendimento da autora De Araújo (2016), no qual uma análise horizontal adequada exigiria a realização prévia de estudos verticais. Isto porque é pressuposto lógico conhecer as instituições para então compará-las. No entanto, são poucos os estudos desenvolvidos acerca da atuação das auditorias internas nas IFEs e tais estudos não apresentam linearidade quanto ao objeto nem aos aspectos metodológicos, o que inviabiliza a sua utilização como base para a execução de uma análise horizontal (DE ARAÚJO, 2016).

Definida a utilização da análise vertical para o presente estudo, cabe então neste momento escolher qual será a unidade estudada. Como dito anteriormente, a instituição escolhida foi a Universidade Federal de Sergipe, especialmente porque o pesquisador possui o cargo de Auditor no quadro de pessoal efetivo da instituição – favorecendo o acesso às fontes de evidência do presente estudo, dentre as quais uma que foi imprescindível nesta pesquisa, que é a observação participante.

Outro ponto relevante para a escolha da Universidade Federal de Sergipe são as orientações estabelecidas pelo programa de mestrado profissional no qual a presente pesquisa encontra-se inserida, para que os pesquisadores vinculados ao PROFIAP deem preferência para estudos sobre as instituições públicas que estão inseridos, até porque deve ser apresentado um projeto de intervenção ou plano de ação para o objeto de estudo. Dessa forma, a pesquisa adquire um viés prático importante, oferecendo aos gestores públicos alternativas concretas para as problemáticas identificadas ao longo da pesquisa.

Ainda com relação ao delineamento, é fundamental estabelecer os marcos temporais da pesquisa. Neste aspecto delimitou-se o período que vai do segundo semestre do ano de 2014, momento em que o pesquisador entrou em exercício na unidade de Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe, até o ano de 2017. Após a definição do delineamento da pesquisa, o passo seguinte refere-se à escolha das fontes de evidência.

4.4 QUESTÕES DE PESQUISA

Yin (2001, p. 25) entende que questionamento de estudo “(...) é um fundamento lógico justificável para se conduzir um estudo exploratório”. Além disso, dadas questões substituem os objetivos específicos e compõem o roteiro da pesquisa. Mediante o presente contexto, as questões de pesquisa serão descritas a seguir:

- a) Qual a estrutura física, os recursos e a capacitação oferecidos à auditoria interna pela UFS? Eles são satisfatórios para a execução de suas atividades?
- b) Quais são as atividades desempenhadas pela auditoria interna da UFS e qual a importância das mesmas para a instituição?

- c) De que maneira ocorrem as relações da auditoria interna da UFS com os setores da instituição, com os órgãos externos de controle (CGU/TCU) e com as demais auditorias das IFEs? Quais os potenciais efeitos dessas relações na atuação da auditoria interna da UFS?
- d) De que forma é possível, por meio da estrutura administrativa e operacional, aperfeiçoar a atuação e suplantar os possíveis problemas encontrados no diagnóstico da auditoria interna da UFS?

4.5 FONTES DE EVIDÊNCIA

Para Yin (2001) existem seis fontes de evidências, sendo elas representadas por: Documentação, Registros em arquivos, Entrevistas, Observação direta, Observação participante e Artefatos físicos; e o uso dessas fontes possui caráter de complementariedade, uma vez que todas estão no mesmo nível, não havendo uma vantagem absoluta de uma em relação às outras. Ainda no entendimento de Yin (2001, p. 107) “exceto para os estudos que investigam sociedades que não dominam a arte escrita, é provável que as informações documentais sejam relevantes a todos os tópicos do estudo de caso”.

A administração pública brasileira como um todo está pautada no caráter formalístico de sua atuação. Assim, as primeiras fontes de evidências buscadas pelo pesquisador foram a **documentação e os registros em arquivos**. Foram analisadas resoluções emitidas pela alta administração da UFS, seu Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), Estatuto da UFS e Regimento Interno da Reitoria. No âmbito da auditoria interna foram verificados seus Planos e Relatórios Anuais, seus relatórios de atividades, seu regimento interno.

De outras instituições, foram analisados leis e decretos da Administração Pública Federal; decisões e atos normativos do TCU, em especial os acórdãos relativos ao Relatório Sistemático da Função Educação Fiscais/Educação/2014, no qual ocorre uma grande atenção deste órgão para com a auditoria interna das IFEs; relatórios e instruções normativas da CGU; além de documentos de outras auditorias internas das IFEs que de alguma forma venham a embasar a presente pesquisa.

Além da documentação e registro em arquivos foi utilizada também a **observação participante**, usando como base as situações e experiências vividas pelo pesquisador no desempenho do cargo de Auditor Interno da UFS e, conseqüentemente, dentro do setor de auditoria interna.

Fazendo um paralelo com o que expõe Martins (1996) ao tratar do psicólogo escolar, a metodologia da observação participante possibilita ao Auditor, inserido no contexto da Auditoria Interna, a “olhar” as apropriações reais e potenciais que acontecem de baixo para cima baseado nos sujeitos individuais que vivenciam diariamente a instituição. Ela permite a construção de um conhecimento capaz de estabelecer relações mais reais com os processos que se dão dentro da auditoria interna. Daí a importância cabal dessa fonte de evidência para o atingimento dos objetivos deste trabalho.

A presente pesquisa não fez uso das fontes de evidência entrevistas e questionários por dois motivos: o primeiro é a perda da imparcialidade e impessoalidade no preenchimento das informações dos questionários ou na evocação oral das respostas das entrevistas pelo fato do pesquisador fazer parte da Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe, o que pode, no mínimo, inibir os respondentes em suas manifestações sobre o setor.

O segundo motivo é que essas fontes de evidência já foram amplamente utilizadas em outros estudos e pesquisas que envolvem o tema Auditoria Interna nas IFEs, principalmente no tocante à percepção dos servidores das instituições federais de ensino e da própria auditoria interna em relação a atuação do órgão e sua relação com os demais setores da instituição ou com os órgãos de controle externos à instituição. Alguns desses estudos com seus dados e conclusões obtidos por meio dessas ferramentas de pesquisa serão utilizados como subsídio para o presente trabalho, como por exemplo: De Araújo (2016); Silva (2009); Schulz (2014); Silva Neto (2014); De Souza (2013); Dos Santos Souza (2007); Costa Júnior (2012); Araújo (2007); Linczuk (2012); Santana (2013).

4.6 PROTOCOLO DE OBSERVAÇÃO PARTICIPANTE

A técnica da observação participante é oriunda da antropologia, principalmente a partir do expoente de Malinowski, por meio dos seus estudos e experiências, e da Escola de Sociologia de Chicago nos anos 1920. O conceito de observação participante sofreu alterações em sua definição: num momento inicial se resumia a uma importante técnica de coleta de dados, mas que deveria ser usada apenas em situações especiais, dependendo de requisitos específicos para ter sucesso e que a diferenciava das técnicas convencionais do questionário e da entrevista (HAGUETTE, 1995).

Depois tornou-se um conceito mais amplo de instrumento de modificação do meio pesquisado, um processo de interação entre a teoria e métodos dirigidos pelo pesquisador na sua busca de conhecimento, em que chama atenção o papel ativo do observador enquanto modificador do contexto e, ao mesmo tempo, como receptáculo de influências do mesmo contexto observado (HAGUETTE, 1995). Esse papel ativo do observador é premente no presente estudo, uma vez que cabe ao pesquisador, além do diagnóstico da auditoria interna frente às questões que serão levantadas na pesquisa, a elaboração de sugestões de aprimoramentos e modificações por meio de uma proposta de intervenção.

Na formalização da presente técnica de coleta de dados e para garantir a impessoalidade e o direcionamento das categorias a serem analisadas na observação participante, Creswell (2007, pp. 193-194) propõe a utilização de um protocolo de observação para registrar as informações, que pode ser uma única página com uma linha divisória no meio separando as notas descritivas (descrição dos participantes, uma reconstrução de diálogo, uma descrição do cenário físico, relato de determinados eventos ou atividades) das notas reflexivas (considerações pessoais do pesquisador, como “especulação, sentimentos, problemas, ideias, pressentimentos, impressões e conceitos”); podendo incluir também duração, local e data do cenário de campo no qual a observação participante ocorre.

No mesmo diapasão, Moreira e Caleffe (2008) apresenta um modelo de protocolo de observação, o qual foi seguido na realização do presente estudo:

Quadro 1 – Categorias Analíticas e Elementos de Análise

Categorias de análise	Elementos de análise
Recursos da AUDINT/UFS	<ul style="list-style-type: none"> - Materiais - Pessoal - Capacitação - Tecnológicos
Atividades da AUDINT/UFS	<ul style="list-style-type: none"> - Extensão - Eficácia - Acompanhamento
Relação da AUDINT/UFS com os demais setores	<ul style="list-style-type: none"> - Independência - Influência - Demais Aspectos relevantes
Relação da AUDINT/UFS com órgãos externos de controle	<ul style="list-style-type: none"> - CGU - TCU
Relação da AUDINT/UFS com as demais auditorias internas	<ul style="list-style-type: none"> - Relevância - Canais de comunicação

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

4.8 DEFINIÇÕES CONSTRUTIVAS

Com a definição dos conceitos é possível evidenciar o direcionamento do estudo. Portanto, as variáveis (ou elementos de análise) que são imprescindíveis para a instrumentalização da pesquisa, análise e interpretação dos dados obtidos são abordadas por meio de definições construtivas, estas sendo divididas em constitutivas, que são os simples significados teóricos dos principais termos presentes nos objetivos da pesquisa, e operacionais, as especificidades dos significados dos termos na prática. (KERLINGER, 1980)

De acordo com Gil (2008, p. 79), as definições construtivas representam “a operacionalização das variáveis, que pode ser definida como o processo em que sofre uma variável (ou um conceito) a fim de se encontrar os correlatos empíricos que possibilitem sua

mensuração ou classificação”. E continua Gil (2008, p.79-80): "O processo lógico de operacionalização de uma variável requer primeiramente a definição teórica da variável e a enumeração de suas dimensões, no caso de ser uma variável muito complexa. A seguir, torna-se necessária outra definição, agora uma definição empírica. Esta definição, que pode ser chamada de operacional, fará referência a seus indicadores, ou seja, aos elementos que indicam seu valor de forma prática".

Para este intuito foi utilizado como subsídio o trabalho realizado por Schulz, no qual a autora analisa a atuação da auditoria interna da Universidade Federal de Santa Catarina na percepção dos gestores e auditores da instituição, dividindo as definições construtivas em dois aspectos – constitutivo e operacional. (SCHULZ, 2014). A pesquisa da autora difere do presente estudo uma vez que a percepção é a finalidade da pesquisa; no presente trabalho a percepção, obtida pela observação direta, é utilizada como um dos instrumentais para a problematização da estrutura administrativo-operacional das auditorias internas das IFEs, a partir do âmbito da Universidade Federal de Sergipe.

Ressalvadas as diferenças, ressalte-se que as duas pesquisas, no que se refere às definições construtivas e ao arcabouço teórico utilizado, andam na mesma direção. Assim, apresenta-se o Quadro 1 "definição constitutiva e operacional da pesquisa", de Schulz (2014):

Quadro 2 - Definições Constitutivas e Operacionais da pesquisa de Schulz(2014)

(continua)

Definição Constitutiva	Definição Operacional
<u>Atuação da Auditoria Interna:</u> execução de atividades da unidade de Auditoria Interna por meio de seus recursos humanos, técnicos, organizacionais e tecnológicos.	<p><u>Atividades desenvolvidas:</u> análise prévia de processos licitatórios; consultoria e assessoria; auditoria operacional; acompanhamento de ações da CGU, do TCU, da AI e outros órgãos de controle, capacitação de seu quadro de pessoal, atividades administrativas, orientação para elaboração do Relatório de Gestão, consultoria/assessoria por telefone ou pessoalmente, despachos, pareceres técnicos.</p> <p><u>Recursos humanos:</u> quadro de pessoal que integra o setor para o desenvolvimento das atividades.</p> <p><u>Recursos técnicos:</u> normativos vigentes utilizados para o desenvolvimento das atividades.</p> <p><u>Recursos tecnológicos:</u> softwares e tecnologia utilizada para o desenvolvimento das atividades.</p> <p><u>Recursos organizacionais:</u> estrutura organizacional, chefias, coordenadorias, hierarquia do setor.</p>

Quadro 2 - Definições Constitutivas e Operacionais da pesquisa de Schulz(2014)

(conclusão)

Definição Constitutiva	Definição Operacional
<u>Apoiar à gestão/agregar valor à gestão:</u> melhoria (processo decisório, controles internos administrativos, prevenção de riscos) promovida para a gestão tendo em vista as atividades desenvolvidas.	<u>Controles internos administrativos:</u> conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos pela Administração, com vistas a assegurar que os objetivos definidos sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão.
<u>Fortalecimento da gestão:</u> Efetividade, eficiência e eficácia das ações.	<u>Eficácia:</u> Atingir plenamente as prioridades e metas previamente definidas. <u>Eficiência:</u> Maximização e mensuração dos resultados. <u>Efetividade:</u> Ocorrência, no longo prazo, de resultados que expressam ação positiva do Estado, fazendo com que seus resultados, impactos e benefícios incidam sobre a realidade social, de acordo com os interesses definidos.
<u>Acompanhamento das ações de controle:</u> Acompanhamento das providências implementadas em relação às recomendações e determinações de órgãos de controle interno e externo e da Auditoria Interna.	<u>Recomendação/Determinação:</u> comunicação expedida em documentos de unidade/órgão de controle para corrigir/coibir procedimento/conduita ineficaz ou contrária aos princípios inerentes à administração pública.
<u>Auditorias Internas de IFES:</u> unidade responsável pelo acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da Instituição Federal de Ensino Superior a qual está vinculada.	
<u>Percepção:</u> relação com o mundo exterior e que envolve personalidade e história pessoal, escolha e interpretação dos estímulos, atribuindo um sentido positivo ou negativo das coisas.	
<u>Forma e comunicação das atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna:</u> qualidade dos trabalhos, tempo para respostas dos encaminhamentos, formas de comunicação, aceitação das constatações e recomendações.	
<u>Racionalização das ações de controle:</u> Atividades realizadas pela Auditoria Interna e por órgãos de controle interno e externo sem duplicidade de esforços e sobreposição de atividades.	
<u>Conhecimento técnico e capacidade profissional:</u> em função de sua atuação multidisciplinar, deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa, conhecimentos contábeis, econômicos, financeiros e de outras disciplinas para o adequado cumprimento do objetivo do trabalho.	
<u>Independência:</u> manter uma atitude de independência com relação ao agente controlado, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional (IN nº 01/2001).	

Fonte: SCHULZ (2014 pp. 92 - 94).

Além das definições trazidas por Schulz (2014), cabe elencar as demais definições construtivas deste estudo, devidamente trabalhadas no referencial teórico da pesquisa, apresentado no capítulo anterior:

1. Estrutura administrativo-operacional: engloba todos os aspectos de inserção do órgão, tanto no tocante a sua estrutura física, quadro de pessoal, capacitação; como também as atividades realizadas, suas funções dentro da instituição (MAXIMIANO, 2008).

2. Descentralização das auditorias internas de IFEs: situação atual na qual as auditorias internas de IFEs não apresentam nenhuma vinculação dentro de sua estrutura administrativo-operacional, estando inseridas cada uma separadamente na estrutura das IFEs em que atuam (MEDAUAR, 2009; MELLO, 2012).

3. Centralização das auditorias internas de IFEs: situação hipotética na qual as auditorias internas de IFEs passam todas a fazer parte de um único órgão, diretamente vinculado ao Ministério da Educação (MEC) (MEDAUAR, 2009; MELLO, 2012).

4. Aspecto político das IFEs: os dirigentes administrativos das IFEs (Reitores) e boa parte dos componentes dos Conselhos Universitários (órgão máximo) são eleitos por meio do voto dos seus pares, e pontuando que o Reitor normalmente é o presidente do referido conselho (RIZATTI, 2002; PAIVA, 2006).

5. Sistema de Controle Interno: estrutura de controle instituída a partir de normativos que engloba os diversos atores que a compõem, institucionais ou não, cada um com sua função e os diversos elementos responsáveis pelo controle (SILVA, 2009).

6. Controles Internos: refere-se aos diversos recursos utilizados no âmbito dos órgãos e entidades a fim de manter variados procedimentos em prol do devido cumprimento de suas atividades (SILVA, 2009).

7. Auditoria Interna: órgão de avaliação independente do funcionamento sistemático e integrado dos controles internos de uma instituição, por meio de atividades de auditoria e assessoramento à administração (SILVA, 2009).

4.9 PROTOCOLO DE ESTUDO

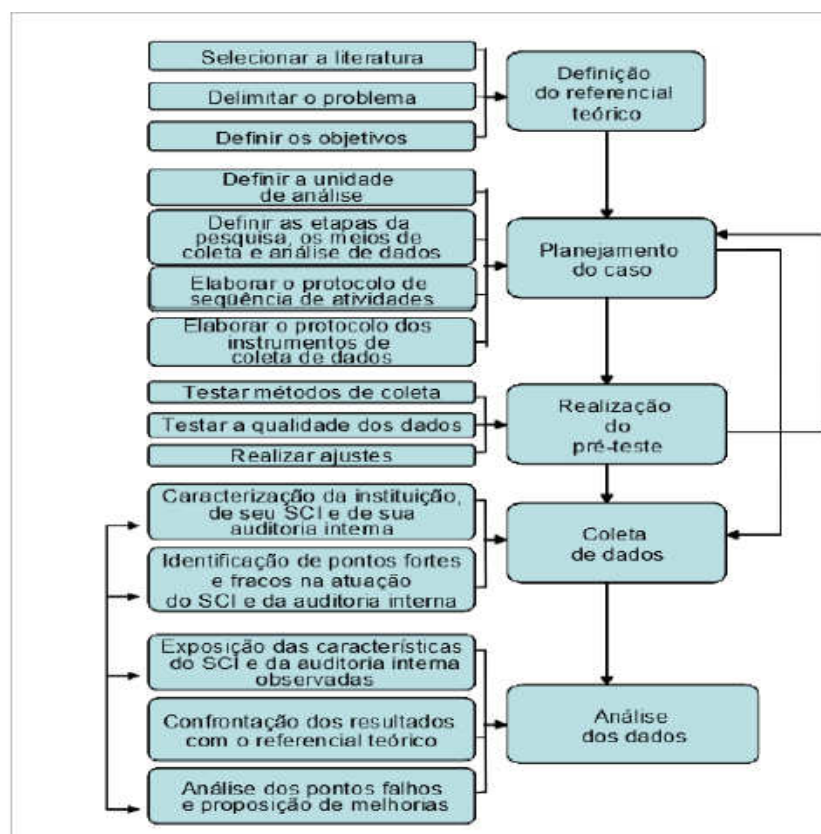
O protocolo de estudo de acordo com Yin (2001) é representado como instrumento que tem por objetivo a maximização da confiabilidade do estudo de caso, além orientar o pesquisador da maneira em que se deve conduzir a análise. O protocolo deve apresentar uma

visão geral do estudo de caso, com objetivos e questões do estudo de caso, além das leituras importantes sobre o tópico investigado e os procedimentos de campo realizados (YIN, 2001).

Vale salientar que algumas das atividades desempenhadas ao longo da pesquisa ocorreram de maneira simultânea, como o caso da análise documental e do registro em arquivos, e da observação participante, tendo esta última permeado todo o desenvolvimento do trabalho paralelamente à aplicação dos demais instrumentos e da análise dos dados. A análise de dados foi ocorrendo à medida que os dados foram coletados, produzindo resultados que, em alguns momentos da pesquisa, exigiram nova coleta de dados, sempre embasado no arcabouço teórico utilizado no estudo.

Para o presente trabalho, o protocolo foi construído levando-se em consideração as etapas da pesquisa, a sequência das atividades e os instrumentos de coleta de dados, conforme orientação disposta na Figura 6 abaixo, retirada da pesquisa da autora Santana (2013, p. 53) desconsiderando-se os aspectos específicos do trabalho no qual a figura foi confeccionada:

FIGURA 7 – Protocolo para desenvolvimento do estudo de caso



Fonte: SANTANA (2013, p.53).

Dessa forma, no Quadro 03 serão apresentados os elementos que compõe o protocolo de estudo de caso a ser realizado na presente pesquisa:

Quadro 3 – Protocolo de Estudo de Caso

(continua)

Questão de pesquisa	Quais os possíveis problemas que uma auditoria interna de IFE possui para cumprir as funções exigidas pelo novo panorama da administração pública? Como aperfeiçoar a estrutura administrativo-operacional para um melhor cumprimento de tais funções?		
Unidade de análise	Auditoria Interna.		
Organização	Universidade Federal de Sergipe.		
Limite de tempo	2014-2017.		
Fontes de dados e confiabilidade	Cruzamento entre dados coletados mediante observação participante e análise documental.		
Validade de construtos	Fontes múltiplas de evidência (observação participante e documentos).		
Questões do estudo de caso	<p>Qual a estrutura física, os recursos e a capacitação oferecidos à auditoria interna pela UFS? Eles são satisfatórios para a execução de suas atividades?</p> <p>Quais são as atividades desempenhadas pela auditoria interna da UFS e qual a importância das mesmas para a instituição?</p> <p>De que maneira ocorrem as relações da auditoria interna da UFS com os setores da instituição, com os órgãos externos de controle (CGU/TCU) e com as demais auditorias das IFEs? Quais os potenciais efeitos dessas relações na atuação da auditoria interna da UFS?</p> <p>De que forma é possível, por meio da estrutura administrativa e operacional, aperfeiçoar a atuação e suplantando os possíveis problemas encontrados no diagnóstico da auditoria interna da UFS, a partir dos pontos “a” a “c”?</p>		
Aplicação dos instrumentos de coleta de dados (PREPARAÇÃO)	Fonte de evidência	Origem (Fonte dados)	Finalidade
	Análise documental	Estatuto da UFS, Regimento interno da Reitoria e da AUDINT, PAINTs, RAINs, decretos, instruções normativas TCU/CGU	Caracterização da instituição, da Auditoria Interna e de suas atividades.
	Análise documental	PAINTs, RAINs, Relatórios de Gestão da UFS, Programas de Capacitação, PDI	Identificação Estrutura administrativo-operacional, Recursos e capacitação na AUDINT

Quadro 3 – Protocolo de Estudo de Caso

(conclusão)

	Análise documental	Ofícios e comunicações entre UFS, AUDINT, CGU, TCU, demais auditorias internas	Caracterização das relações institucionais da auditoria interna da UFS
Aplicação dos instrumentos de coleta de dados (PREPARAÇÃO)	Observação participante	Rotina de trabalho dos servidores da auditoria interna	Confirmação ou negação de informações levantadas em todo o processo e no arcabouço teórico utilizado.
Análise dos dados coletados (AÇÃO)	Identificação de aspectos passíveis de aprimoramento a partir dos dados coletados; Construção de alternativas para aperfeiçoar a atuação das auditorias internas de IFE.		
Relatório do estudo de caso	Consolidação dos dados. Confronto dos dados com os objetivos da pesquisa e com o referencial teórico.		

Fonte: Baseado em YIN (2001).

4.10 CRITÉRIOS DE CONFIABILIDADE

Referente aos critérios de confiabilidade, de acordo com Yin (2001), têm por objetivo verificar se o pesquisador seguiu a linha das diretrizes de pesquisa descritas previamente. Como solução à necessidade de agregar confiabilidade ao presente estudo, utilizou-se o método do **protocolo de estudo de caso** proposto por Yin (2001) evidenciado na seção anterior.

4.11 ANÁLISE DO CASO

A análise do caso se dará por meio da Análise Qualitativa Básica (MERRIAM, 1998). Os critérios adotados para a análise seguem a seguinte ordem: (a) pré-análise; (b) exploração do material; e (c) tratamento dos resultados obtidos e interpretação. A pré-análise, de acordo com Bardin (1977, p. 95), “tem por objetivo tornar operacionais e sistematizar as

ideias iniciais, de maneira a conduzir a um esquema preciso do desenvolvimento das operações sucessivas”. Mediante ao objetivo evidenciado, a pré-análise do presente estudo representou a seleção de documentos, definição de objetivos e aspectos relevantes para fundamentar a análise de resultados.

Para a exploração do material, Bardin (1977, P. 101) entende que é necessário realizar “(...) administração sistemática das decisões tomadas” que são representadas “(...) essencialmente de operações de codificação, desconto ou enumeração, em função das regras previamente formuladas” mediante a exploração do material. Por fim, se aplicará o item referente ao tratamento dos resultados obtidos e a interpretação, ou seja, será realizada a síntese e seleção de resultados mediante o diagnóstico do objeto de estudo, visando a identificação das categorias analíticas e seus respectivos elementos de análise, bem como a interpretação destes. É importante destacar que a análise dos resultados contará exclusivamente com evidências secundárias.

4.12 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

O presente estudo, além da análise e interpretação dos dados obtidos por meio da pesquisa, construiu um capítulo específico no qual será demonstrada e discutida uma proposta de intervenção para a solução das situações-problema porventura constatadas no diagnóstico, em prol do aperfeiçoamento da estrutura administrativa e operacional das auditorias internas de IFEs para atingir um melhor cumprimento de suas funções, a fim de responder integralmente o problema de pesquisa.

A proposta de intervenção envolveu o apontamento dos ganhos gerados com a implementação da solução definida pelo pesquisador como mais adequada para solucionar os problemas e oportunidades evidenciados no diagnóstico, bem como seus pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças para a organização em que a auditoria interna está inserida, assim como para as pessoas envolvidas interna e externamente.

Busca-se também demonstrar a viabilidade de implantação da proposta de intervenção, além da discussão dos fatores limitantes e facilitadores, como também dos benefícios que poderão ser por ela proporcionados, evidenciando a contribuição da pesquisa

para a gestão das instituições federais de ensino e das auditorias internas que atuam sobre tais instituições.

A proposta de intervenção do presente estudo não terá a finalidade de estancar a discussão sobre as situações-problema por ventura evidenciadas no diagnóstico da Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe, pelo contrário, tem o intuito de dar o primeiro passo, de fomentar e incentivar a discussão e construção de alternativas e soluções para os problemas enfrentados pelas auditorias internas de IFE em caráter geral.

4.13 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A utilização do estudo de caso gera normalmente as alegações de que este é um método limitado, de baixo rigor metodológico para a pesquisa científica, com pouca precisão em seus resultados e com falta de objetividade. No entanto, apesar dessas alegações, diversos especialistas renomados continuam fazendo uso desse método, refutando a concepção de que o estudo de caso só seja empregado por pesquisadores iniciantes e com pouco conhecimento dos demais métodos (YIN, 2001).

Houve limitação também referente ao tipo de pesquisa porque os fins exploratórios e o uso da observação participante requerem do pesquisador uma análise, tendo como base as situações e experiências vivenciadas no convívio do ambiente da auditoria interna. Sendo assim, essa análise pode sofrer influência na percepção do pesquisador, afetando o grau de imparcialidade do estudo.

Para superar tais desconfiças e garantir o sucesso no emprego no método e a consequente qualidade da pesquisa é preciso algumas qualidades do pesquisador, seja na escolha do universo de análise, das fontes de evidência, da capacidade de integração das mesmas, e também da versatilidade em redesenhar a pesquisa caso se torne necessário. (SANTANA, 2013)

Também Yin (2001) recomenda que seja realizada uma exposição detalhada da metodologia de pesquisa, com descrição detalhada de todas as etapas do estudo, possibilitando mais segurança em relação à conotação científica do trabalho, especialmente quanto aos critérios de condução do estudo e da capacidade de produzir informações relevantes para embasar as conclusões da pesquisa.

5 DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL DA AUDINT/UFS

O diagnóstico organizacional permite uma visão global da auditoria interna analisada, sendo possível, por meio dele verificar aspectos passíveis de aprimoramento - como por exemplo, a ocorrência de problemas ou disfunções que porventura afetam a atuação do órgão - podendo-se a partir daí traçar sugestões de soluções para as situações identificadas. Segundo Oliveira (2011), o diagnóstico organizacional é uma avaliação ou um dimensionamento descritivo que se faz sobre o estado atual da organização a fim de se determinar as condições necessárias para a chegada em um novo estado, preferível ao atual.

Neste estudo, o diagnóstico da auditoria interna da UFS foi dividido em 5 tópicos: Recursos Materiais, de Pessoal e Capacitação; Atividades Desempenhadas; Relação da AUDINT/UFS com os demais setores; Relação da AUDINT/UFS com os órgãos externos de controle (CGU e TCU); e Relação da AUDINT/UFS com as demais auditorias internas das IFEs.

5.1 RECURSOS MATERIAIS, RECURSOS DE PESSOAL, CAPACITAÇÃO E RECURSOS TECNOLÓGICOS

A UFS possui 6 campi, localizados nos municípios de São Cristóvão, Aracaju, Lagarto, Itabaiana, Nossa Senhora da Glória e Laranjeiras. Contudo, diferentemente dos Institutos Federais, os campi das Universidades Federais normalmente não possuem autonomia financeira-orçamentária, ficando concentrada essa área na sede da instituição que no caso da UFS é o campus São Cristóvão. O que existe nos demais campi são diretorias administrativas e acadêmicas para lidar com as especificidades de cada campus.

Dessa forma, como toda a alta-administração da UFS (Reitoria e Pró-Reitorias) está concentrada na sede em São Cristóvão, assim também existe apenas uma unidade de auditoria interna na instituição, localizada nesse campus; porém, a depender da atividade desenvolvida, são realizados deslocamentos para os demais campi nos trabalhos de execução.

A estrutura física da unidade de auditoria interna se resume a duas salas conexas no térreo do prédio da Reitoria no Campus São Cristóvão. Cada sala permitindo a organização de quatro estações de trabalho (mesa, computador e gaveteiro), e a primeira sala, como é um pouco maior que a segunda, permite a existência de três armários para uso da unidade e uma estante para armazenamento de documentos.

O espaço físico da AUDINT/UFS é limitado para a execução das atividades de auditoria, não havendo, por exemplo, uma sala de reuniões da unidade, tendo que utilizar a sala de reuniões do gabinete da reitoria quando necessário, o que gera alguns inconvenientes devido ao uso intenso da sala pelo gabinete da reitoria. Outra situação que evidencia tal limitação é no caso de atividades de auditoria que necessitam da análise de diversos processos administrativos pertencentes a outros setores, não havendo espaço adequado para o armazenamento desses processos externos durante as atividades, sendo “amontoados” na mesa dos membros da auditoria interna.

O quadro de pessoal da AUDINT/UFS é dividido em coordenação e membros. A coordenação está a cargo de uma auditora, com formação em Direito. Existem mais dois servidores com o cargo de auditor entre os membros - um formado em Direito e outro formado em Contabilidade, este último atualmente licenciado. Levando-se em conta a amplitude de atuação administrativa e operacional da instituição, com diversos campi e polos de ensino à distância ao redor do Estado de Sergipe, além do fato da orientação operacional dos órgãos de controle externos (CGU e TCU) de que cada trabalho de auditoria deve ser composto por pelo menos dois auditores, o número de auditores apresentados pela UFS apresenta-se limitado.

Além dos 3 auditores, são membros da instituição: uma Administradora, que realiza atividades de auditoria e relatórios; e 3 assistentes em administração, sendo dois deles auxiliares nas atividades de auditoria e acompanhamento de recomendações, e uma secretária.

Existe uma limitação no requisito de ingresso no cargo de Auditor quanto à formação acadêmica, permitindo apenas a formação em 3 áreas de conhecimento -Ciências Jurídicas, Ciências Econômicas e Ciências Contábeis (BRASIL, 2005). De Souza (2013, p. 86-87), em

pesquisa realizada no Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC), aborda os efeitos dessa limitação na atuação da unidade de auditoria interna:

Assim, pode-se contra-argumentar que as atividades de auditoria da APFI não constituem, de fato, característica de *alta especialização*, conforme descreve a IN 01/2001, pois, os potenciais integrantes das UNAI's podem possuir especialização em, no máximo, 03 áreas do conhecimento (economia, direito, contábeis) que é o requisito necessário à participação em concursos para auditor regido pela Lei 11.091/2005 (Instituições de Ensino) e a realização de auditoria interna em algumas áreas mostra-se, portanto, deficiente, como em obras de engenharia, análise de sistemas de TI, auditorias em áreas médicas (hospitais universitários), etc. Registra-se que existe previsão de qualificação dos servidores auditores internos, mediante cursos de capacitação específicos, porém, isso não qualifica as atividades de auditoria interna da APFI como de alta especialização. Observa-se, contudo, que nas atuações do órgão central de controle interno (CGU) há um profissional auditor, especializado em cada atividade específica de auditoria (auditor administrador, auditor engenheiro, auditor contador, auditor de TI, etc.).

Essa problemática evidenciada por De Souza (2013) também está presente na atuação da AUDINT/UFS, tendo em vista que atividades de auditoria mais complexas acabam não sendo realizadas, como por exemplo auditoria em folha de pagamento; ou acabam não atingindo uma materialidade forte, uma vez que acabam abordando apenas aspectos formais sem adentrar nas especificidades técnicas do objeto auditado, por exemplo, sistemas de TI e bens imóveis.

No caso dos bens imóveis, no ano de 2014 processo nº 017108/2014-73 – UFS, foram constatados problemas estruturais em diversos bens da instituição; contudo, não foi possível analisar de forma técnica a resposta dos setores auditados nem realizar recomendações técnicas sobre o tema, por falta de capacitação e formação na área de engenharia dos membros envolvidos na atividade de auditoria interna.

No tocante à capacitação, não existe nenhuma especificidade quanto à unidade de auditoria interna, fazendo parte do plano geral de capacitação da instituição, no qual a grande maioria das atividades de capacitação não possui conexão direta com a atuação da AUDINT/UFS. No período de 2014 até o presente momento, os membros da AUDINT só participaram de duas atividades de capacitação externa à instituição (Congressos, seminários, palestras, simpósios, cursos, etc.) - uma palestra realizada por um membro da CGU sobre

contratos de terceirização e um curso promovido pela Escola Superior de Administração Financeira - ESAF sobre o programa Tesouro Gerencial, em que estiveram presentes a coordenadora e um auditor.

Além disso, tendo como justificativa os cortes realizados nos gastos das Universidades, nos anos de 2015 e 2016 a UFS não viabilizou a participação dos membros da AUDINT/UFS no FONAITec - evento de capacitação técnica dos auditores das IFES realizado duas vezes por ano pela Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias do Ministério da Educação (FONAI), que encaminha ofício diretamente ao gabinete da reitoria comunicando do evento e solicitando a participação dos membros da unidade de auditoria interna. Neste ano, no primeiro FONAITec realizado, foi viabilizada a participação de apenas um dos membros da AUDINT/UFS.

A situação apresentada na pesquisa não difere muito da encontrada pelo Tribunal de Contas da União e pela Controladoria Geral da União, em 2013 e 2014 na UFS quando realizaram fiscalizações conjuntas acerca da atuação e funcionamento da unidade de Auditoria Interna (AUDIN) de universidades e institutos federais.

O Relatório TCU da Fiscalização 460/2014, TC 018.188/2014-8, referente a avaliação da unidade de auditoria interna da UFS e presente no Acórdão TCU nº 821/2014, evidencia de forma detalhada alguns pontos sobre a “capacitação” e os “recursos materiais e de pessoal”, conforme exposto no Anexo A do presente trabalho. De forma sucinta, na parte final do relatório, o TCU conclui que:

91. A UFS não possui uma política de capacitação específica para os auditores lotados em sua Coordenadoria de Controle Interno. Verificando-se também a inexistência de um planejamento adequado e falta de interação entre a Audint/UFS e o órgão encarregado pela formulação do programa anual de capacitação da Universidade, sendo necessário a expedição de recomendações a respeito. (Itens 43-53)

92. O número de auditores lotados na Audint/UFS não é suficiente para o desempenho efetivo de suas atribuições. Além disso as instalações físicas da unidade não são adequadas ao seu funcionamento, sendo necessário a adoção de providências com vistas a sua adequação, inclusive, para suportar uma possível expansão do seu quadro. (Itens 56-61) (TCU, 2014).

Cada universidade e instituto federal fiscalizado teve um acórdão específico sobre as ações que deveria executar a partir do que foi evidenciado nas fiscalizações. O acórdão nº 3454/2014 - TCU - Plenário trata da UFS, apresentando algumas recomendações sobre o tema em questão:

9.1.6. realize estudos, tomando por base sua estrutura administrativa e seus objetivos institucionais e operacionais e os riscos a eles inerentes, com vistas a estabelecer a lotação ideal e a real necessidade de recursos humanos de sua unidade de auditoria interna, para que desempenhe de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva suas atribuições, e adote as providências para provimento dos cargos que se fizerem necessários;

9.1.7. realize melhorias nas instalações físicas ocupadas por sua Auditoria Interna, proporcionando um ambiente adequado à realização de suas atividades, assim como um espaço suficiente para alocação dos servidores, manuseio de documentos, arquivamento de papéis de trabalho, realização de reuniões etc.;

9.1.8. inclua no Programa Anual de Capacitação da UFS ações de capacitação específicas para os auditores internos, detalhadas por sua Auditoria Interna, de modo a assegurar a disponibilidade de recursos orçamentários para sua realização;

9.1.9. envide esforços para desenvolver e formalizar, com base em metodologia adequada, política de gestão de riscos, ainda que por etapas sucessivas, até alcançar a cobertura de seus principais processos; (TCU, 2014).

No Acórdão TCU nº 528/2015 - Plenária, que realizou uma ampla avaliação da função Educação tendo como foco os exercícios de 2013-2014 apresentou um panorama geral sobre o tema "recursos humanos e materiais" nos seguintes termos:

V.2.4. Recursos humanos e materiais

213. Segundo as normas do IIA, os auditores internos devem 'possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais'. A fim de auxiliá-los nesse intento, a instituição deve possuir política formalizada de capacitação dos auditores internos. Em 2013, apenas 23% (7 de 31) das instituições auditadas possuíam algum tipo de plano de capacitação formalizado ou mapeamento de competências com políticas de desenvolvimento estabelecidas ou em construção. Na amostra de instituições auditadas em 2014, a exemplo do ano anterior, persistia o baixo percentual de instituições com essa política formalizada (28%, ou seja, 12 de 43), o que sinaliza para a pouca importância que ainda é dada à qualificação profissional dos auditores internos.

214. As normas do IIA mencionam também que 'o executivo chefe de auditoria deve assegurar que os recursos de auditoria interna sejam apropriados, suficientes e eficazmente aplicados para o cumprimento do planejamento aprovado'. Nesse mesmo sentido assenta-se o art. 14 do Decreto 3.591/2000, alterado pelo Decreto 4.440/2002, quando atribui como

dever da Administração Pública Federal organizar as unidades de auditoria interna com adequado suporte de recursos humanos e materiais.

215. Sobre a alocação de funcionários às unidades de auditoria interna, as constatações de 2013 e 2014 são similares: cerca de metade das instituições fiscalizadas contavam com, no máximo, três servidores. Na amostra de 2014, duas instituições contavam com apenas um auditor. Como consequência, em 60% das unidades (24 de 40) o número de auditores internos foi considerado insuficiente, tomando-se como base de comparação o número de trabalhos previstos no Paint.

216. Para a quase totalidade da amostra de 2014, as instalações foram consideradas como regulares ou boas, respondendo este último caso por quase 70% (29 de 42 unidades). Em relação aos equipamentos de informática, tinha-se que 77% (17 de 22) das instituições auditadas em 2012 possuíam equipamentos em quantidade suficiente para realizar adequadamente seu trabalho, proporção que aumentou para 91% (39 de 43) das unidades auditadas em 2014. (TCU, 2015)

A partir desses posicionamentos do TCU e da leitura dos acórdãos relativos às demais instituições federais de ensino, percebe-se que existe realmente uma similaridade na estrutura das unidades de auditoria interna e, conseqüentemente das problemáticas e fragilidades que afligem os recursos e capacitação dessas unidades, afetando sobremaneira sua atuação junto à instituição que se vinculam.

Dentro desse item envolvendo os recursos da auditoria interna da UFS, cabe ressaltar também os recursos tecnológicos a disposição desta auditoria para a realização de suas atividades. Tais recursos estão concentrados no Sistema de banco de dados eletrônico SIG, que envolve: o SIGAA (Acadêmico), o SIPAC (Administrativo), SIGRH (Recursos Humanos), SIGED (Gestão Eletrônica de Documentos) e SIGADMIN (Administração de Comunicação).

A auditoria interna da UFS, em sua atuação, faz uso essencialmente dos três primeiros sistemas citados – todos eles apresentam um módulo específico para a auditoria interna – porém, apenas o SIGRH é utilizado em sua plenitude e suas informações acabam sendo efetivamente relevantes para o trabalho de auditoria.

Isso se deve ao fato dos dois demais subsistemas não apresentarem todas as informações e funcionalidades necessárias para a atuação adequada da auditoria interna, tendo-se que se fazer uso de “espelhos” de outros perfis de acesso, uma vez que não há permissão ampla de acesso no perfil dos servidores da auditoria interna.

Outro ponto importante para essa utilização precária é a ausência de informações nesses sistemas ou a existência de informações não confiáveis, por apresentar inconsistências com os documentos físicos – situações que foram evidenciadas em relatórios de auditorias realizados no ano de 2016 e 2017 como é o caso das atividades de auditoria envolvendo Controle de Frequência, Gestão de Transportes e Bolsas Estudantis.

5.2 ATIVIDADES DESEMPENHADAS

O Relatório de Gestão 2016 da Universidade Federal de Sergipe, no seu item 4.2 “Atuação da Unidade de Auditoria Interna, lista as principais atribuições desempenhadas pela AUDINT/UFS: realizar atividades de auditoria, conforme PAINT devidamente aprovado pelo CONSU; auxiliar as atividades da CGU e TCU no âmbito da UFS; assessorar os gestores no atendimento dos questionamentos, recomendações e determinações da CGU e do TCU; auxiliar os gestores em consultas sobre a legislação em geral; analisar e emitir parecer sobre a prestação de contas da unidade. (UFS, 2017)

O Relatório também informa que as atividades de auditoria executadas são previamente analisadas quanto à criticidade e relevância para determinação do risco de auditoria. A partir daí, são previstas e planejadas as ações no PAINT, que é apreciado e aprovado pela CGU e pelo CONSU, podendo solicitar alterações nos elementos programados. Os trabalhos desenvolvidos pela equipe da AUDINT/UFS são norteados pelas normas internacionais de auditoria interna e apresentam duas dificuldades operacionais – equipe reduzida e necessidade de maior treinamento no uso de sistemas gerenciais federais (UFS, 2017).

Na verdade, a necessidade de maior treinamento no uso de sistemas gerenciais federais deve ser considerada um segundo momento, tendo em vista que os membros da AUDINT/UFS não possuem acesso para os sistemas gerenciais federais, a exceção é o SCDP (Sistema de Concessão de Diárias e Passagens), que apenas dois membros da auditoria interna possuem acesso.

Linczuk (2012, p. 125) lista os sistemas mais difundidos no âmbito das instituições

federais de ensino:

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira
 SIAFI GERENCIAL - *software* de busca de dados no SIAFI, não permite a alimentação do sistema, apenas consulta;
 SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos;
 SIAPECad - *software* de busca e extração de dados do sistema SIAPE, não permite a alimentação do sistema, apenas consulta;
 SIASG - Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais;
 SCDP - Sistema Integrado de Controle de Diárias e Passagens;
 SPIUNET - Sistema de Patrimonial Imobiliário da União;
 SIMEC - Sistema Integrado de Monitoramento e Controle do Ministério da Educação. Possui vários módulos, dentre eles o SIMEC-OBRS;
 SISAC - Sistema Integrado de Registro e Avaliação de Atos de Admissão e Concessão;
 CGU-PAD - *software* que armazena e disponibiliza informações sobre os procedimentos disciplinares instaurados no âmbito do Poder Executivo Federal.

Linczuk (2012) entende que o acesso do auditor interno aos sistemas gerenciais federais é bastante relevante para a execução de suas atividades, uma vez que esses sistemas registram, produzem, armazenam e divulgam os principais dados da administração pública federal. O acesso a todos os membros da equipe de auditoria interna dos sistemas utilizados na instituição também é uma recomendação de De Santana (2013).

Outra questão crucial para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna é o livre acesso às informações da instituição; questão na qual também existem problemas no âmbito da AUDINT/UFS, seja no encaminhamento de informações solicitadas aos setores auditados por meio do documento “Solicitação de Auditoria” no decorrer da execução do trabalho de campo – falta ou incompletude de informações -, seja no tocante à verificação de instrumentos normativos implementados pela instituição. Esse segundo ponto foi abordado no Relatório TCU da Fiscalização 460/2014, TC 018.188/2014-8:

Constatou-se, em entrevista realizada com os auditores da Audint/UFS, que o disposto no parágrafo único do art. 12 do R/Audint/UFS, que assegura livre acesso dos auditores a informações, documentos, instalações, sistemas etc., não vem sendo plenamente atendido, visto que documentos, informações e acesso a sistemas não foram totalmente liberados para exame dos auditores, valendo destacar os seguintes excertos constante do Raint/2013 (peça 5, p. 210 e 287):
 Verificamos que 07 (sete) resoluções foram implementadas e 06 (seis) não foram implementadas. 03 (três) Resoluções não puderam ser verificadas, em especial as Relacionadas aos Programas de Auxílio Financeiro e Iniciação

Acadêmica, pois o setor responsável não encaminhou as informações de forma tempestiva, não sendo possível manifestação da Audint sobre o devido cumprimento (TCU, 2014).

Quanto ao não-encaminhamento ou encaminhamento incompleto de informações solicitadas pela AUDINT, apesar da existência de dispositivo no Regimento Interno da Auditoria Interna da UFS (Resolução nº 34/2011/CONSU) - art. 14. As demandas de informações e providências emanadas pela Auditoria Interna terão prioridade administrativa na Instituição, e sua recusa ou atraso importará em representação para os órgãos superiores - tal expediente jamais foi utilizado pela auditoria interna, não havendo na prática nenhuma sanção nestes casos (UFS, 2011).

Tal situação recai num problema mais geral, abordado por De Paula (2014) e Silva Neto (2014), da dependência que a efetividade das recomendações emitidas pela auditoria interna dos IFEs possui frente aos gestores da instituição, tendo em vista que o descumprimento dessas recomendações não apresenta previsão de sanção em nenhum normativo, seja específico da UFS, seja de âmbito geral do Sistema Federal de Controle Interno.

Essa dependência é relatada também na pesquisa de Schulz (2014, p. 126), quando comenta trechos de uma das entrevistas realizadas:

Para o E8, as atividades desenvolvidas pela unidade de controle interno estão direcionadas ao apoio à gestão e a tomada de decisão. O entrevistado esclarece que isso se deve ao fato de que “a cada ação executada a unidade de controle interno constata as desconformidades e recomenda o que julga necessário para aprimorar os processos”. **Ou seja, cabe ao gestor decidir, a decisão a ser tomada em relação às recomendações. Segundo o E8, a decisão de acatar ou não depende do gestor. “Se os gestores consideram o resultado das auditorias para tomar decisões e aprimorar processos depende de cada gestor. Acredito que na UFSC há gestores que acham importante e se utilizam das recomendações da auditoria e outros que não.** (grifo nosso)

De Paula (2014), ao tratar também da situação da auditoria interna da UFSC, destaca a ausência do devido poder decisório por parte dos auditores da universidade e aponta os

principais problemas daí decorrentes, apresentando um panorama que também é evidenciado na atuação da auditoria interna da UFS:

O primeiro problema a se destacar refere-se à atuação da Auditoria apenas como um órgão de assessoramento, sem haver a participação dos auditores em qualquer processo decisório a respeito da tomada de decisão com relação à irregularidades ou proposições de melhorias necessárias, tornando a unidade totalmente dependente do gestor da universidade, que pode tanto acatar e encaminhar as providências sugeridas para a tomada de decisão nos colegiados pertinentes ou pode simplesmente realizar o arquivamento. Ainda que venha a encaminhar aos colegiados pertinentes, os profissionais da auditoria, cujo conhecimento técnico da matéria é aprofundado, não participam dos colegiados, salvo em raras situações, para realizar a defesa e apontar a importância das proposições, o que amplia o espaço para a resiliência e dificulta qualquer alteração na cultura organizacional, o que se constitui em terreno propício para impunidade e comodismo.

(...) Outro problema a se destacar refere-se ao pouco aproveitamento do conhecimento técnico dos profissionais da Auditoria. Estes profissionais atuam diretamente na realidade universitária, conhecendo-a em todas as suas especificidades (legislação, formas de organização, conceitos específicos), razão pela qual as universidades são constituídas na forma de administração indireta. Ao realizar a análise das atividades na organização, gradativamente, os auditores vão adquirindo um Know How com as experiências e informações adquiridas que não estão sendo aproveitadas no planejamento das ações institucionais, uma vez que esses profissionais não participam da elaboração do planejamento da universidade, como pode se verificar no rol de atribuições da Auditoria. Dessa forma, o Controle não está devidamente conectado à função de planejamento ciclicamente, ou seja, não está sendo proporcionado pelo Controle o feedback necessário ao planejamento institucional realizado, pois o controle restringe-se a verificar se, o que foi definido, está sendo cumprido. (DE PAULA, 2014, p. 147-148)

Essa dependência frente aos gestores, a falta de poder decisório e a ausência de participação no planejamento da universidade minam completamente a efetividade da atuação da auditoria, tendo em vista que toda ela está pautada em recomendações emitidas nos relatórios de auditoria, no assessoramento em reuniões da gestão ou formalizado em processos administrativos. Tal possibilidade real de “engavetamento” do trabalho desempenhado pelos membros da auditoria interna é elemento de desmotivação por parte desses membros, uma vez que se coloca a pergunta: “De que adianta dar o meu melhor, me dedicar e realizar o trabalho da melhor maneira possível, com análise desgastante e aprofundada das informações, se o gestor pode simplesmente pegar o relatório gerado e engavetá-lo sem dar a menor consideração para tal relatório?”.

Além da desmotivação da equipe de trabalho da auditoria interna, a falta de comprometimento dos gestores em atender as recomendações emitidas gera um retrabalho

desnecessário para a unidade de auditoria interna, potencializando ainda mais as dificuldades de recursos, principalmente de pessoal, da unidade. Fazendo uma análise mais ampla sobre a questão, envolvendo o controle exercido pela CGU e pelo TCU, Silva Neto (2014) relata em sua pesquisa que:

O controle estatal identifica vários problemas legais e gerenciais ocorridos no IFES e recomenda/determina ações de reparo ao ato viciado, porém ficou identificado pela CGU o não cumprimento de algumas recomendações. O controle interno/externo pouco tem sancionado atos ilegais de gestores; na grande maioria dos casos, a recomendação é simplesmente repetida no ano seguinte, gerando um acúmulo de recomendações não atendidas.

Silva Neto (2014) inclusive apresenta uma figura para demonstrar o ciclo que é formado, com a formação sempre de novas recomendações e o consequente crescimento e acúmulo das mesmas pela falta de sanção aos gestores:

FIGURA 8 – Cadeia de atos ocorridos nos trabalhos de auditoria no IFES



Fonte: SILVA NETO (2014. p. 76).

A falta de comprometimento da gestão também é evidenciada na pesquisa de Silva Neto (2014) quando ele aplica a seguinte pergunta para os gestores do Instituto Federal do Espírito Santo: “Conhece os relatórios de Auditoria Interna?”; a seguir o quadro com o resultado as respostas apresentadas:

Quadro 4 – Conhece os relatórios de Auditoria Interna?

	Frequência	%
Não conheço	31	45
Conheço, mas não obtive acesso	22	32
Conheço e obtive acesso	13	19
Conheço e faço uso para amparar Minhas decisões	03	04

Fonte: SILVA NETO (2014, p. 67).

Esses dados são relevantes para Silva Neto (2014, p. 68) porque: “... sugerem a enorme distância existente entre os trabalhos da Auditoria Interna e os gestores da Instituição e a consequente ausência de divulgação das recomendações de auditoria”.

Quanto a atuação concreta da AUDINT/UFS, De Araújo (2016), por meio das entrevistas com a alta gestão, os membros do Conselho Universitário e os membros da auditoria interna, identifica que os entrevistados entendem o enfoque das ações de auditoria na análise de fatos pretéritos em detrimento de uma ação mais preventiva e próxima à gestão.

A efetividade das atividades da AUDINT/UFS sobre as decisões estratégicas tomadas pelos gestores da instituição, é entendida por cada um dos 3 grupos de uma forma diferente (ARAÚJO, 2016). Os membros do CONSU entendem que o trabalho da auditoria interna é pouco divulgado; o que se justifica pelo contato maior do CONSU com o PAINT e o RAIN, documentos nos quais ocorre uma apresentação condensada das atividades do ano, não permitindo um debate tempestivo das constatações apuradas e recomendações emitidas pela AUDINT/UFS. Apesar disso, De Araújo (2016) destaca a ausência de discussões ou

questionamentos dos conselheiros quando da aprovação desses documentos e a inexistência de previsão normativa para participação da Auditoria Interna nas sessões do CONSU.

Os gestores da alta administração da instituição entendem que os relatórios da AUDINT/UFS possuem um papel de complementariedade, não sendo o primeiro recurso de consulta da gestão na adoção de políticas estratégicas. A atuação da auditoria interna, para eles, tem o intuito de informar para a gestão quais os posicionamentos dos órgãos de controle, as falhas/irregularidades da gestão constatadas e as providências que entendem necessárias. (DE ARAÚJO, 2016)

Por fim, os membros da AUDINT/UFS entendem os trabalhos desenvolvidos por eles não é valorizado pela cúpula administrativa da instituição, tendo em vista existir um desconhecimento por parte dos gestores e dos membros do CONSU sobre o conteúdo dos relatórios de auditoria emitidos (DE ARAÚJO, 2016). A partir das entrevistas, De Araújo (2016) formula três quadros que permitem a criação de um panorama da percepção dos envolvidos sobre a missão, a atuação e a avaliação da atuação da AUDINT/UFS:

Quadro 5 – Missão da AUDINT/UFS

Informações Iniciais	Informações Intermediárias	Informações Finais
Exercer um papel fiscalizador	Atribuições do setor de auditoria interna	Missão da Auditoria Interna
Realizar um trabalho preventivo		
Intermediar a relação entre CGU e Universidade		
Atuar de forma educativa em relação aos gestores		
Exercer o controle interno		
Auxiliar os órgãos de gestão		
Orientar procedimentos burocráticos	Práticas de auditagem	
Verificar a legalidade dos processos		
Identificar e alertar os erros decorrentes do desconhecimento dos gestores		
Atuar de modo não punitivo		
Qualificar e quantificar as informações relevantes		

Fonte: DE ARAÚJO (2016, p. 41).

Quadro 6 – Atuação da AUDINT/UFS

Informações Iniciais	Informações Intermediárias	Informações Finais
Distanciamento entre a AUDINT e a gestão	Aspectos inter-relacionais da Auditoria Interna com outros setores da instituição	Atuação da Auditoria Interna na UFS
Falta de reconhecimento da atuação da AUDINT por parte dos gestores		
Distanciamento entre AUDINT e Ouvidoria		
Pouco esclarecimento acerca das funções da AUDINT		
Desvalorização do trabalho da AUDINT		
Análise da legalidade dos processos	Aspectos procedimentais das ações de auditoria da AUDINT	
Poucas ações de caráter preventivo		
Engessamento do PAINT pela CGU		
Foco na análise de fatos pretéritos		
Estrutura de pessoal limitada	Obstáculos enfrentados na auditoria	
Demora nas respostas dos setores envolvidos		
Falta de reconhecimento do papel da auditoria		
Falta de autonomia para elaboração do plano de atividades		
Pouca publicidade/divulgação de seus atos		

Fonte: DE ARAUJO (2016, p. 47).

Quadro 7 – Avaliação da atuação da AUDINT/UFS

Informações Iniciais	Informações Intermediárias	Informações Finais
Resultados satisfatórios em relação a tecnicidade dos relatórios de auditoria	Execução técnica das atividades de auditoria interna	Avaliação das atividades de auditoria interna executadas pela AUDINT
Escolha das ações para o PAINT bem planejadas, embasadas em fatos, processos e procedimentos internos		
Aparente hierarquia entre CGU (nível acima) e AUDINT (nível abaixo)		
Caráter mais prático nas recomendações da auditoria interna		
Divulgação pontual e esporádica dos relatórios de auditoria	Impacto das ações de auditoria interna na gestão da UFS	
Desânimo quanto a apreensão dos resultados pelos gestores		
Conhecimento superficial dos relatórios de auditoria		
Não adoção de medidas saneadoras recomendadas pela AUDINT		
Conscientizar os gestores acerca das funções da AUDINT	Aspectos relacionados ao aprimoramento da atuação da AUDINT	
Percepção de pouca experiência em gestão por parte dos auditores		
Necessidade de implementação de processo de avaliação e responsabilização de gestores		
Falta de sensibilidade da Auditoria Interna quanto às dificuldades operacionais da gestão		

Fonte: DE ARAUJO (2016, p. 51).

Todas essas informações levantadas por De Araújo (2016), culminam na identificação de uma falta de sinergia entre a AUDINT/UFS e a cúpula administrativa da UFS. Em suas palavras:

Entretanto, uma questão nevrálgica emerge das colocações dos entrevistados: o distanciamento ou isolamento da Auditoria Interna em relação à cúpula administrativa da UFS. A depender do grupo de entrevistados, observa-se uma preponderância quanto aos fatores apontados como influenciadores nesse distanciamento. Ora o isolamento é atribuído à AUDINT, como uma forma de preservar a imparcialidade, ora o distanciamento é imputado aos setores administrativos que não valorizam o trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna.

Ainda em relação ao distanciamento ou isolamento da AUDINT, foram apontados como possíveis motivos a falta de divulgação dos trabalhos desenvolvidos pela unidade bem como o desconhecimento quanto à finalidade e à atuação da Auditoria Interna, sendo citado inclusive que

alguns gestores demonstram receio ao ouvir as siglas AUDINT ou CGU (pp. 47-48).

Sua pesquisa voltou-se também para situações em que recomendações, orientações ou quaisquer outras formas de comunicação oriundas da AUDINT tenham sido expressamente utilizadas como fundamento durante o processo deliberativo dos membros do CONSU, entre 2011-2015. Neste período foram emitidas 290 resoluções pelo Conselho, sendo que apenas em 4 foram identificadas menção expressa a ações da AUDINT como embasamento para decidir. Outra informação trazida por De Araújo (2016) é que neste período foram emitidas 10 resoluções que versam acerca de assuntos administrativos internos da AUDINT (nomeação e exoneração de coordenador da unidade; aprovação do PAINT e RAIN); porém, em apenas duas a chefia da unidade compareceu perante o CONSU para manifestar-se.

Apesar de tais dificuldades e ressalvas, a AUDINT/UFS tem produzido uma quantidade considerável de recomendações para a gestão da instituição – em sua pesquisa, De Araújo (2016, p. 42) aponta o número de 661 recomendações emitidas no período de 2011 a 2015, dividindo-as em 4 categorias:

- a) Restituição de valores: enquadrou-se nessa espécie as recomendações voltadas ao ressarcimento ao erário, seja pela devolução de valores ou pela reposição de danos/prejuízos suportados pela instituição. Foram detectadas no período analisado 23 recomendações.
- b) Melhoria de processos: enquadrou-se nessa categoria as recomendações voltadas ao aprimoramento dos processos internos administrativos. Foram detectadas no período analisado 390 recomendações.
- c) Infringência à legalidade: nessa categoria foram enquadradas recomendações que apontaram violação direta à legislação vigente. Foram detectadas no período analisado 193 recomendações.
- d) Responsabilização: foram incluídas nessa categoria as recomendações de abertura de procedimentos administrativos disciplinares ou encaminhamento de comunicações aos órgãos competentes para abertura de investigações no âmbito penal. Foram detectadas no período analisado 55 recomendações.

O acompanhamento das recomendações emitidas pela AUDINT/UFS, em regra, é realizado dentro das auditorias do mesmo tema no ano posterior, tendo em vista que não há grandes mudanças nas atividades realizadas de um ano para outro, possibilitando o uso de tal abordagem – De Araújo (2016, p. 53) identifica essa reiterada repetição das ações nos PAINTs do período de 2011-2015, sem considerável variação de temas - demonstrando um engessamento da atuação da AUDINT/UFS - a partir dos dados abaixo:

- a) Escopos presentes nas cinco edições do PAINTE: convênios; processos licitatórios; dispensa e inexigibilidade de licitações; contratos; pagamento a fornecedores; almoxarifado; folha de pagamento; regime disciplinar; declaração de bens e renda; diárias; carga horária; bens móveis; e gestão de transporte;
- b) Escopos presentes em quatro edições do PAINTE: cartão corporativo e concessão de bolsas;
- c) Escopos presentes em três edições do PAINTE: acompanhamento dos recursos do REUNI;
- d) Escopos presentes em duas edições do PAINTE: insalubridade/periculosidade; ações de sustentabilidade e gestão do RESUN;
- e) Escopos presentes em uma edição do PAINTE: Plano de Atividade Docente (PAD) e Relatório de Atividade Docente (RAD); bens imóveis; oferta de disciplinas da graduação e afastamento para capacitação.

A análise de tais relatórios permite identificar que existem áreas que a repetição de recomendações ocorre com maior incidência, como por exemplo processos licitatórios, contratos, convênios – áreas sob responsabilidade de duas pró-reitorias que deveriam primar pelo cumprimento das recomendações da AUDINT/UFS e em prol de um aprimoramento da gestão e dos controles internos – Planejamento (PROPLAN) e Administração (PROAD).

A única tentativa de se realizar uma atividade de acompanhamento específica foi no período de 2014, referente ao ano de 2013, por meio do Relatório nº 010702/2014 presente no processo nº 10099/2014-90. O trabalho mostrou-se prejudicado pelo movimento grevista existente naquele ano, o que gerou uma grande quantidade de recomendações que acabaram não sendo acompanhadas – de um total de 286 recomendações, 169 não foram acompanhadas – o que inviabiliza a utilização desses dados como referência sobre a implementação ou não das recomendações do exercício 2013.

Quanto aos relatórios de auditoria emitidos, o Relatório de Gestão 2016 da UFS (2017, p. 106) informa que “... a AUDINT os encaminha aos gestores responsáveis pela implementação das recomendações emitidas, bem como são realizadas (quando cabível) reuniões de busca conjunta entre a equipe de auditoria e os gestores, oportunidade em que são esclarecidos os riscos, consequências e eventuais obstáculos relacionados à implementação ou não das recomendações emitidas”.

Em relação aos reportes ao Conselho Universitário, O Relatório elucida que (UFS,

2017, p. 106) “...a AUDINT encaminha cópia dos relatórios de auditoria ao CONSU para conhecimento. Nos normativos internos da UFS inexistente previsão expressa de reporte direto da AUDINT ao Conselho Universitário, ou seja, o titular da Auditoria Interna não possui acesso direto ao CONSU, sendo a comunicação entre conselho/auditoria restrita aos processos relacionados ao PAINT, RAINTE e envio dos relatórios parciais de auditoria”.

Interessante ressaltar desses dados é que a proximidade administrativa da unidade de auditoria interna com a instituição federal de ensino vinculada, pelo fato de fazerem parte da mesma estrutura organizacional, não tem o poder de garantir uma aproximação operacional entre elas, principalmente da efetividade dos trabalhos da auditoria interna em relação aos atos e procedimentos adotados pela gestão – identificados como falta de comunicação nas pesquisas de De Araújo (2016) e Silva Neto (2014); dependência da auditoria interna perante a gestão por De Paula (2014) e pela UNAMEC; resistência da gestão por entender a auditoria interna como um órgão repressor por Ceolin (2010).

Além disso, a auditoria interna da UFS e todas as demais auditorias internas, com o aperfeiçoamento da administração gerencial no Poder Executivo Federal, tem recebido uma série de novas atribuições as quais ainda não está devidamente aparelhada e capacitada para a realização das mesmas. Algumas delas são apresentadas na pesquisa de Silva Neto (2014) em forma de questionamento:

1. A Auditoria Interna tem solicitado encontros com membros do seu setor, no sentido de apresentar novas perspectivas sobre gestão pública?
2. A Auditoria Interna tem sido participativa com o seu setor, no sentido de trabalhar as tomadas de decisões administrativas?
3. A Auditoria Interna tem incentivado, ou disponibilizado aos gestores o uso de indicadores que sirvam para mensurar e avaliar o desempenho e os resultados alcançados pela gestão?
4. A Auditoria Interna tem recomendado a confecção ou inovação de métodos e/ou procedimentos, capazes de melhor avaliar a gestão e seus resultados?
5. A Auditoria Interna motiva os gestores por intermédio de feedback das ações

gerenciais assessoradas para que sempre exista um aumento de desempenho da gestão?

6. A Auditoria Interna tem demonstrado aos gestores os resultados de suas decisões administrativas, como também o impacto causado aos usuários dos serviços prestados pelo IFES?

5.3 RELAÇÃO DA AUDINT/UFS COM OS DEMAIS SETORES

Apesar da falta de aproximação operacional dos trabalhos de auditoria com a gestão institucional, gerando uma dependência quanto à efetividade das ações recomendadas nos relatórios; existe uma outra dependência devido à vinculação administrativa entre a auditoria interna e a instituição, que pode afetar a autonomia, independência e imparcialidade da atuação dos membros da AUDINT/UFS e de todas as demais instituições federais de ensino.

Pelo fato de estar vinculada administrativamente à instituição federal de ensino, a auditoria interna depende dos setores que audita para uma série de questões envolvendo temas como estágio probatório, progressão na carreira, inclusão de incentivos e gratificações, pagamentos de diárias, liberação para viagens, requisição de veículos, atestados médicos, autorização de licenças, registro e alteração de férias, liberação de materiais de almoxarifado, liberação de bens permanentes, suporte em informática, registro de carga horária, processo disciplinar, dentre outros.

A convivência e a relação da auditoria interna com os órgãos da instituição envolvidos nesses temas gera uma proximidade entre os indivíduos, criando inclusive vínculos de amizade e gratidão pela solução de algum problema administrativo de um membro da auditoria interna, o que pode afetar o juízo de imparcialidade na avaliação dos trabalhos de campo e das constatações desses setores mais "próximos". Isso não é uma coisa inevitável e depende muito do senso de imparcialidade, zelo e responsabilidade exigido dos membros da auditoria pelas normas internacionais de auditoria e a IN nº 01/2001/CGU.

A relação pode se tornar tão próxima entre auditoria interna e os demais setores, especialmente com a pró-reitoria de administração, na qual acontece grande parte das atividades de auditoria, que a distância pode se tornar tão tênue que pode surgir a situação do chefe da auditoria interna de um instituto federal ser alçado a pró-reitor de administração da instituição que auditava até então, o que pode desvirtuar a imparcialidade, objetividade e independência dos membros da auditoria interna que permanecem. Tal situação aconteceu em outubro de 2016 no Instituto Federal de Sergipe, quando o então chefe da auditoria interna foi exonerado do cargo e nomeado como Pró-Reitor de Administração da instituição (Portarias nº 2796 e 2799/2016/IFS, respectivamente).

No caso da AUDINT/UFS o que se percebe por meio da observação participante e dos apontamentos trazidos pela pesquisa de De Araújo (2016) é que os membros da auditoria interna preferem manter um certo nível de distância de contato e vivência em relação aos setores de que necessita mais administrativamente e dos demais setores em geral a fim de marcar adequadamente a imparcialidade de sua atuação, e isso é percebido pela alta gestão entrevistada por De Araújo (2016).

Contudo, essa distância de contato faz com que muitas vezes esses gestores fiquem com ressalvas perante a auditoria interna, pelo fato da mesma não entender as dificuldades práticas que possuem e venha querendo impor uma série de mudanças, em que não há um contato mais próximo a fim de elucidar a importância de tais modificações para o desenvolvimento e aprimoramento da gestão.

Acontece também a situação dos próprios gestores buscarem esse afastamento em relação à auditoria interna porque sabem que a auditoria interna irá apontar os problemas e as dificuldades, cobrando soluções. Assim, acabam deixando de fora a auditoria interna de praticamente todas as reuniões entre reitoria e pró-reitores nas quais são tomadas as decisões estratégicas e gerenciais da instituição. Tal fato foi relatado por um membro da auditoria interna da Universidade Federal de Santa Catarina, por meio de entrevista realizada por Schulz (2014, p. 125) em sua pesquisa nas seguintes palavras:

[...] quando eu participei de reuniões é que eu devia, como auditor, era o único a levantar a mão para dizer que estava errado. Que não podia ser feito

daquele jeito, daquela maneira [...]. No fim, eles começaram a optar por não participar mais de reuniões. [...] eu estou falando a nível decisório, de decisão, eu estou alertando a pessoa que pode dar um problema lá na frente. Aí, começou que participava de poucas reuniões para esse tipo de discussão.

Trata-se de um impasse bastante complexo, pois envolve inclusive vieses psicológicos, criado por essa vinculação administrativa das auditorias internas com as instituições federais de ensino que auditam. Buscam-se maneiras de gerar uma aproximação mais técnica por meio de reuniões de buscas conjuntas, a fim de existir uma explanação "olho no olho" quanto às constatações verificadas e as formas de solucioná-las, mas isso acaba se tornando uma reunião burocrática e formal, sem permitir uma interação mais ativa em prol de melhorias na gestão - continua cada um na sua.

Não existe também a possibilidade de uma rotatividade dos membros da auditoria interna na atuação perante os setores devido ao escasso quadro de pessoal existente, bem como a inexistência de qualquer vínculo normativo-administrativo entre as auditorias das instituições federais de ensino, por exemplo, a AUDINT/UFS e a AUDINT/IFS, que possibilitasse um rodízio dos trabalhos de auditoria entre essas instituições, a fim de minimizar os possíveis efeitos nocivos da proximidade entre auditoria interna e setores auditados.

A independência e a autonomia das auditorias internas das IFEs é atingida, no entendimento de muitos estudiosos do assunto e da própria legislação, por meio da vinculação hierárquica à instância de representação máxima da organização. Tal preceito funciona perfeitamente numa instituição privada, tendo em vista que seu conselho de administração e o próprio objetivo primordial de qualquer empresa privada é a obtenção de lucro; assim, toda a atuação da auditoria interna que encontre falhas e irregularidades nos procedimentos e controles internos da empresa serão bem-vindos e bem quistos. Já na organização pública o objetivo principal é criar benefícios para a sociedade.

Cabe ressaltar que normalmente as instâncias máximas de uma organização pública são preenchidas a partir de procedimentos e objetivos políticos - assim, nas instituições federais de ensino o Reitor é escolhido normalmente por meio de uma eleição - daí que as falhas e irregularidades por ventura identificadas pela auditoria interna ganham também um

viés político, atingindo e maculando a imagem do Reitor frente aos seus eleitores.

Trata-se de uma outra perspectiva com outro tipo de repercussão, não podendo ser de forma alguma comparada com o setor privado – a vinculação principal da auditoria interna não é com o Reitor ou o Conselho das IFEs, cujas composições se alteram com o passar do tempo, mas com toda a sociedade, que é beneficiária dos produtos ofertados pela instituição, sendo o principal a educação, e que tem exigido cada vez mais qualidade, transparência, ética e responsabilidade no uso dos recursos públicos, do qual são os principais contribuintes. A administração gerencial e o NPM falam do foco das instituições públicas no cliente-cidadão; porém o cidadão não é apenas cliente, mas sim dono e tem direito de cobrar que as melhores práticas sejam tomadas independentemente dos efeitos políticos que possam causar ou da vontade dos gestores das IFEs.

Contudo, pode-se dizer que a auditoria encontra-se acima da Reitoria e diretamente vinculada ao órgão máximo da IFE que é o Conselho - no caso da UFS o Conselho Universitário (CONSU). Apesar disso, o aspecto político continua presente porque, apesar do CONSU não realizar atividades administrativas, mas apenas consultivas e legislativas, boa parte de seus componentes exercem atividade administrativa, começando pelo presidente do Conselho, o Reitor. O art. 14 do Estatuto da Universidade Federal de Sergipe (Resolução nº 21/99/CONSU) elenca os integrantes do CONSU, evidenciando que alguns deles tem relação direta com a Reitoria (incs. I a V; e VII), ou foram eleitos para o cargo que ocupam e exercem atividades administrativas no âmbito da instituição (incs. VI, VII).

A auditoria interna, pelo contrário, não tem em sua atuação nenhum interesse ou perspectiva política - trata-se de um órgão técnico que se dedica a aprimorar e desenvolver os procedimentos e controles internos da gestão - tendo o dever e o compromisso com a sociedade de confrontar os gestores quando entende que mudanças devem ser feitas e não simplesmente ter que usar do convencimento, poder de barganha, simpatia ou benevolência dos mesmos para ter as suas recomendações consideradas pela gestão. Qual o sentido de a auditoria interna ser um órgão de alta especialização se o seu trabalho pode ser simplesmente arquivado por indivíduos empossados em cargos por indicação política, muitas vezes sem perfil técnico para tal, movidos por interesses ou motivos outros que não a devida especialização?

A nomeação do Coordenador da AUDINT/UFS, como o titular de todas as auditorias internas das IFEs (que pode ser denominado também de Auditor-Chefe), segue o que dispõe o Decreto nº 3591/2000, em seu art. 15, § 5º: “A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da Controladoria-Geral da União”. O dispositivo tenta blindar a influência política na nomeação do titular da unidade de auditoria interna por parte do dirigente máximo da entidade (Reitor) ao exigir a aprovação dessa nomeação pelo Conselho e pela CGU.

O Regimento Interno da AUDINT/UFS (Resolução nº 34/2011/CONSU) dá um reforço nessa blindagem ao dispor nos incisos II e III de seu art. 6º: “II. a escolha do Coordenador da Auditoria Interna recairá, preferencialmente, entre ocupantes do cargo de auditor, ou entre profissionais qualificados e legalmente habilitados, do quadro de pessoal da instituição, desde que com experiência nas áreas afins desta Coordenação; III. o Coordenador da Auditoria Interna será substituído, em seus afastamentos e impedimentos eventuais por servidor lotado no próprio setor, indicado pelo mesmo.”

No entanto, apesar da ressalva do Regimento, apenas no ano de 2015 ocorreu pela primeira vez a nomeação efetiva de um servidor com o cargo de Auditor Interno como Coordenador da AUDINT/UFS. Antes dela, chefiaram a Auditoria Interna, e a antiga Coordenação de Controle Interno – CCI, um servidor aposentado da CGU, uma técnica em contabilidade e uma professora da instituição.

5.4 RELAÇÃO DA AUDINT/UFS COM OS ÓRGÃOS EXTERNOS DE CONTROLE

Em sua pesquisa, Araújo (2010) apresenta alguns dados interessantes frente à relação das auditorias internas das IFEs com a CGU. O primeiro ponto abordado por ele é a expressão do sentimento da chegada da CGU para a realização da Auditoria de Gestão Anual na instituição. A partir de uma abordagem de análise de conteúdo, Araújo (2010, p. 86) apresenta

a seguinte interpretação:

O quadro geral aponta uma maior tendência, em termos absolutos, para uma abordagem negativa, traduzida no rol de palavras que expressam o sentimento dos auditores. Das respostas colhidas, em 45 casos houve o apontamento de palavras que indicam este sentimento, representando 42,85%; já para os casos em que houve uma expressão positiva, obteve-se 26 posicionamentos, representando 24,76% da amostra.

Ressalte-se que, em 32,39% das respostas os auditores se posicionaram de forma “neutra” com relação ao fato objeto de questionamento, representando um universo de 34 respondentes, o que importaria entender que os mesmos as vêm de forma natural a ocorrência dos trabalhos de auditoria pela CGU no âmbito de suas unidades, e que adicionando-se ao fato os apontamentos considerados positivos, tem-se um total de 57,15% pela normalidade das ações de auditoria, contra 42,85% que a entende de forma contrária.

No tocante à existência de um ambiente de diálogo promovido pela CGU junto às auditorias internas; ao reforço da CGU junto aos Gestores das IFEs para a importância do fortalecimento das auditorias internas; e à atuação integrada da CGU junto às auditorias internas na busca da correta aplicação dos recursos públicos, os resultados são apresentados por Araújo (2010) nas tabelas a seguir e demonstram um equilíbrio entre as respostas positivas e negativas:

Quadro 8 – Diálogo promovido pela CGU junto às auditorias internas

	Frequência	%
Não Sabe	5	4,8
Discorda	24	22,9
Mais Discorda que Concorda	24	22,9
Mais Concorda que Discorda	25	23,8
Concorda	27	25,7

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 89).

Quadro 9 – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores

	Frequência	%
Não Sabe	9	8,6
Discorda	23	21,9
Mais Discorda que Concorda	24	22,9
Mais Concorda que Discorda	27	25,7
Concorda	22	21,0

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 105).

Em sintonia com o cenário apresentado na AUDINT/UFS, a pesquisa de Araújo (2010) identifica a defasagem e a falta de diálogo exercido pela CGU dentro do ambiente das instituições federais de ensino, seja no interior das auditorias internas, seja perante os gestores, em prol de reforçar a atuação da auditoria interna, o que antevê o resultado do quadro a seguir que trata da integração da atuação da CGU com as auditorias internas.

Quadro 10 – CGU – atuação integrada com as auditorias internas

	Frequência	%
Não Sabe	5	4,8
Discorda	21	20,0
Mais Discorda que Concorda	35	33,3
Mais Concorda que Discorda	29	27,6
Concorda	15	14,3

Fonte: ARAÚJO (2010, p 122).

Em relação ao questionamento “A CGU é participativa junto às auditorias internas das IFEs”, ocorreu uma tendência maior pela discordância:

Quadro 11 – CGU Participativa

	Frequência	%
Não Sabe	4	3,8
Discorda	40	38,1
Mais Discorda que Concorda	24	22,9
Mais Concorda que Discorda	27	25,7
Concorda	10	9,5

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 91).

Essa tendência maior para a discordância aparece nas duas perguntas seguintes da pesquisa de Araújo (2010) referentes à cooperação da CGU na atuação das auditorias internas das IFEs e à contribuição para o aprimoramento dessa atuação:

Quadro 12 – CGU Cooperação

	Frequência	%
Não Sabe	3	2,9
Discorda	34	32,4
Mais Discorda que Concorda	29	27,6
Mais Concorda que Discorda	28	26,7
Concorda	11	10,5

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 93).

Quadro 13 – Aprimoramento da atuação dos auditores internos

	Frequência	%
Não Sabe	3	2,9
Discorda	31	29,5
Mais Discorda que Concorda	32	30,5
Mais Concorda que Discorda	26	24,8
Concorda	13	12,4

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 95).

A CGU, conforme dispõe o art. 15 do Decreto nº 3591/2000, deverá prestar orientação normativa e supervisão técnica para as auditorias internas das entidades da administração federal indireta, dentre elas as IFEs. No entanto, perante a AUDINT/UFS essa orientação normativa apresenta-se, no mínimo, insuficiente tendo em vista que - além de alguns cursos à distância disponibilizados pela CGU em seu sítio eletrônico -, no tocante à orientação normativa em caráter presencial, o único evento que a AUDINT/UFS fez parte foi uma palestra de um membro da CGU sobre contratos terceirizados.

O tema dos contratos terceirizados retorna ao se tratar do relatório de auditoria nº 030303/2016, processo administrativo 22646/2016-41 UFS, tendo em vista que esse trabalho de auditoria identificou situações relativas ao Decreto nº 7.203/2010 que não estavam expressamente previstas no texto do decreto e o mesmo, em seu art. 8º prevê que “Os casos omissos ou que suscitem dúvidas serão disciplinados e dirimidos pela Controladoria-Geral da União”. Assim, a partir do disposto no art. 15 do Decreto nº 3591/2000 e do art. 8º do Decreto nº 7.203/2010, a AUDINT/UFS encaminhou à CGU o Ofício nº 017/AUDINT-2016, de 05 de abril de 2016, consultando a CGU sobre a forma de proceder perante as situações evidenciadas; no entanto, o ofício não obteve resposta.

Essa insuficiência na orientação da CGU é respaldada na pesquisa de Araújo (2010) a partir dos dados apresentados anteriormente e no levantamento realizado em relação às afirmativas “A CGU promove encontros com os auditores internos visando aprimorar conceitos de controle interno” e “A CGU intervém junto aos Gestores das IFEs para que estes promovam capacitação continuada para os seus auditores internos:

Quadro 14 – Encontros de aprimoramento junto aos auditores internos

	Frequência	%
Não Sabe	6	5,7
Discorda	68	64,8
Mais Discorda que Concorda	19	18,1
Mais Concorda que Discorda	2	1,9
Concorda	10	9,5

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 97).

Quadro 15 – Capacitação continuada dos auditores internos

	Frequência	%
Não Sabe	7	6,7
Discorda	52	49,5
Mais Discorda que Concorda	27	25,7
Mais Concorda que Discorda	11	10,5
Concorda	8	7,6

Fonte: ARAÚJO (2010, p. 100).

Outra situação que evidencia a insuficiência da orientação normativa da CGU perante a AUDINT/UFS é no tocante à implantação do Sistema Monitor¹, uma vez que além de manuais e um curso em power point, foi comunicada a realização de uma capacitação presencial, que também acabou não ocorrendo.

No tocante à supervisão técnica, ela tem acontecido principalmente em relação ao PAINT e se refere normalmente à inclusão de novas ações que a CGU considera relevante como por exemplo a realização de uma atividade de auditoria sobre sustentabilidade a partir do ano de 2014.

No tocante à orientação normativa e supervisão técnica, apesar de não expressamente prevista, o TCU realiza de forma indireta a partir de cursos à distância disponibilizados em seu sítio eletrônico para os cidadãos em gerais que abordam temas envolvidos na atuação da auditoria interna como licitação, contratos e convênios, por exemplo.

¹ “O Monitor é o sistema desenvolvido pela Controladoria-Geral da União (CGU) que permite o acompanhamento online das recomendações realizadas no âmbito do controle interno do Poder Executivo Federal, por meio das ações de auditoria e fiscalização.

A ferramenta proporciona um trabalho colaborativo e de ágil comunicação entre a CGU e os órgãos e entidades fiscalizados, além da redução de custos operacionais e da facilidade de acesso ao processo em tempo real.

Assim que a recomendação é cadastrada pela equipe da Controladoria, o gestor responsável pode registrar as suas ações e providências, bem como enviar documentos comprobatórios. Como parte do processo, a CGU verifica a aderência ao que foi recomendado, sempre buscando a melhoria da gestão pública”. Visualizado no sítio eletrônico <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/sistema-monitor> em 06/06/2017

O principal contato da AUDINT/UFS com a CGU e o TCU se dá em relação às solicitações e ofícios encaminhados para a instituição por estes órgãos, tendo em vista que o art. 7º do Regimento Interno da AUDINT/UFS (Resolução nº 34/2011/CONSU), que trata das competências da auditoria interna, em seu inciso VIII, dispõe que cabe a AUDINT/UFS “VIII. acompanhar as auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, e demais órgãos públicos, buscando soluções para as eventuais falhas, impropriedades ou irregularidades detectadas junto às unidades setoriais envolvidas, desde que relacionadas as atribuições de auditoria.”

Os questionamentos e pedidos da CGU e do TCU, quando encaminhados diretamente para o órgão máximo administrativo da instituição, estão normalmente voltados para questões relacionadas à gestão, em que o acompanhamento da AUDINT/UFS deveria ser apenas para tomada de conhecimento dos documentos encaminhados por esses órgãos de controle, estando a par da situação a fim de tirar alguma dúvida dos gestores referentes aos temas questionados, sem em nenhum momento entrar no mérito das questões, uma vez que são questões gerenciais – só devendo atuar diretamente, como o próprio texto do inciso VIII, do art. 7º do Regimento Interno da AUDINT/UFS menciona, nas questões relacionadas às atribuições de auditoria.

Contudo, a prática acontece de uma maneira diferente, gerando uma responsabilidade e um desgaste para a AUDINT/UFS que não fazem parte de suas atribuições. Ao receber qualquer documento encaminhado pela CGU ou TCU, a primeira ação tomada pela Reitoria é encaminhar o documento original à AUDINT/UFS para conhecimento e providências; ou seja, a AUDINT/UFS ganha a responsabilidade de analisar sobre qual tema versa o documento e ela deve fazer o encaminhamento para os setores que ela acredita que estejam aptos a responder as demandas desses órgãos de controle. Ficando ainda incumbida do acompanhamento das respostas e inclusive do recebimento das mesmas, reforçando os prazos de respostas para os setores e compilando as respostas para encaminhamento aos órgãos de controle, que muitas vezes é realizado pela própria AUDINT/UFS.

Diante do exposto, fica evidenciado que o acompanhamento da teoria se transforma na atuação da prática, sendo muito comum que qualquer questionamento frente ao que é pedido nos documentos da CGU e TCU ou pedido de prorrogação do prazo de resposta são

realizados pelos setores diretamente para a AUDINT/UFS e não para os órgãos que emitiram os documentos, devendo a AUDINT/UFS fazer essa intermediação entre os demais setores da UFS e a CGU e TCU, o que demanda tempo e recursos demasiados, prejudicando as atividades precípuas da auditoria interna.

Schulz (2014, p. 122), em sua pesquisa na Universidade Federal de Santa Catarina, apresenta o relato de um membro da auditoria interna em entrevista realizada, demonstrando a dificuldade enfrentada e a atividade desgastante para a auditoria interna frente às demandas da CGU:

[...] ao fazermos o que manda a legalidade, a eficiência [...] a gente sentia os problemas que o gestor tinha, só que, quando a gente está com eles, a gente tem que forçar o máximo para que fosse obedecido as coisas e tal. E quando tava com o pessoal da CGU a gente tinha que fazer o trabalho ao contrário, tinha que defender.

Não sei se eu me fiz entender? E, eu digo isso porque, eu como Auditoria Interna, se eu faço o documento, apresento para o gestor, entrego para o gestor, o problema não é meu, eu cumpro a minha obrigação, eu levantei, fiz e coloquei para o gestor. Só que nesse papel que a gente faz de ser um auxiliar à gestão, e preparar, **um auxiliar que prepara as respostas para a CGU sobre as fragilidades, as constatações, as impropriedades, a gente entrava nesse ponto, como colocar isso. E, isso para mim foi impactante.** (grifo nosso)

A responsabilidade para responder os questionamentos ou diligências da CGU e do TCU é da gestão da instituição e não da auditoria interna da instituição, devendo apenas auxiliar nas questões referentes às suas atribuições. Esse desvirtuamento é penoso para a atuação da auditoria interna, pois desvia tempo e recursos que já são bastante escassos.

O Sistema Monitor da CGU diminui a necessidade da intermediação da AUDINT/UFS quanto ao acompanhamento das recomendações já emitidas pela CGU, uma vez que os gestores são cadastrados no sistema e apresentam diretamente seus posicionamentos, anexando os documentos que consideram necessários. Mas para todas as demais diligências da CGU e do TCU, tenham a ver com as atribuições da auditoria ou não, a AUDINT/UFS participa de alguma forma além do acompanhamento exigido pelo Regimento Interno.

5.5 RELAÇÃO DA AUDINT/UFS COM AS DEMAIS AUDINT DAS IFES

A ausência ou insuficiência da orientação normativa e supervisão técnica da Controladoria Geral da União (CGU) poderia ser suprida pela interação entre as diversas auditorias internas das IFEs ao redor do país, trocando experiências, dificuldades, problemas e soluções vivenciados no cotidiano de suas atividades porque segundo Naves Filho (2011) a interação entre os profissionais das auditorias internas é positiva e propicia enriquecimento do trabalho; podendo-se desenvolver instrumentos de gestão do conhecimento como melhores práticas, *benchmarking* e banco de conhecimentos (SILVA NETO, 2014); uma vez que Araújo (2010) entende que a abrangência das atividades das auditorias internas das IFEs executam, os moldes utilizados e as diretrizes observadas possuem estreita relação.

No entanto, não existe nenhum tipo de canal de comunicação, institucionalizado ou não, formal ou informal, entre as auditorias internas das IFEs a não ser os encontros realizados pelo FONAI-MEC, que acabam não contando com a presença de todos a depender da disponibilidade financeira das instituições e também porque tais encontros já possuem sua programação pré-definida, impedindo um contato mais livre capaz de levantar as situações mais prementes de cada auditoria interna.

No âmbito da AUDINT/UFS foi tentada uma aproximação com a auditoria interna de IFEs mais próxima geograficamente que é a auditoria interna do Instituto Federal de Sergipe (IFS) por meio da realização de duas reuniões nas dependências dessa última, tendo em vista a indisponibilidade de estrutura física da AUDINT/UFS para realização de reuniões já exposta no item referente. O intuito principal das reuniões foi o debate sobre os acórdãos de 2014 do TCU, das providências que seriam necessárias para atendê-los e o papel da auditoria interna nesse atendimento.

Apesar de produzir uma proximidade nunca existente entre os membros das duas instituições, percebeu-se uma série de ressalvas de ambas as auditorias internas quanto à exposição das dificuldades e problemas sofridos no cotidiano das instituições federais de ensino, tendo em vista que não existe uma vinculação administrativa-operacional entre elas, prevalecendo assim a vinculação mais forte e institucionalizada que é com a instituição

federal de ensino de cada uma. Assim, a discussão e a busca de soluções mostraram-se bastante superficiais, sem entrar em detalhes importantes para uma atuação mais próxima e um intercâmbio efetivo de conhecimentos; tanto que após essas duas reuniões iniciais existiu a vontade da realização de novas reuniões, que acabaram não acontecendo.

Tais situações demonstram o isolamento operacional que a auditoria interna da UFS e as demais auditorias de IFEs estão submetidas, tendo que enfrentar sozinha as complexidades de sua atividade, sem um apoio efetivo de profissionais que possuem o mesmo cargo que elas e que podem já ter passado por situações semelhantes apresentando um olhar diferente sobre os problemas, auxiliando assim na busca de soluções e nos aprimoramentos necessários da gestão, a serem estimulados pela auditoria interna. Isso empobrece a atuação das auditorias internas das IFEs em todos os sentidos, pois afasta o contato entre seus pares membros das demais auditorias internas e aproxima a dependência da gestão a que estão vinculadas administrativamente.

6 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Como explanado na metodologia da presente pesquisa, esta possui fins exploratórios, quais sejam, de conhecer as atividades e a estrutura administrativa e operacional que a auditoria interna da UFS apresenta e identificar fatores e elementos passíveis de melhora a partir do diagnóstico deste setor. Contudo, o caráter exploratório também envolve a apresentação de possibilidades de aperfeiçoamentos para o órgão estudado a partir da presente proposta de intervenção.

Da análise do diagnóstico organizacional da auditoria interna da UFS é perceptível que se não todos, a grande maioria das dificuldades identificadas perpassam ou tem como cerne o fato da auditoria interna estar diretamente vinculada administrativamente à instituição que tem por dever e responsabilidade auditar, afetando sobremaneira a sua atuação operacional.

Dessa forma, a presente pesquisa vislumbra como proposta de intervenção para a superação dos elementos identificados no diagnóstico a elaboração de um conceito de estrutura organizacional para a auditoria interna no qual ela não esteja diretamente vinculada a instituição federal de ensino que audita, permitindo uma maior autonomia e independência para a auditoria interna.

Trata-se de um protótipo, de um modelo conceitual tendo em vista a amplitude que envolve a proposta de intervenção, por ter que atingir todas as auditorias internas das instituições federais de ensino nacionais, e a amplitude da pesquisa, um estudo de caso relativo a uma dessas auditorias internas, não sendo possível auferir de forma assertiva, embasada e definitiva que esta proposta irá atender da mesma forma todas essas auditorias internas.

Contudo, é possível vislumbrar aspectos positivos para tal atendimento, tendo em vista a existência de uma certa padronização que ocorre, administrativamente, por força de ditames do TCU nos quais as auditorias internas das instituições federais de ensino devem estar vinculadas obrigatoriamente ao órgão máximo da instituição, normalmente um Conselho, e que, operacionalmente, devem seguir as orientações e normativos emanados da CGU quanto à forma de sua atuação, dos documentos produzidos, dentre outros elementos.

Sendo assim, reitera-se que este modelo a ser apresentado a seguir é um primeiro passo, é uma primeira proposta de mudança de postura administrativa e operacional das auditorias internas das instituições federais de ensino, especialmente para a UFS que é o objeto de estudo deste trabalho, que deve ser discutida e aperfeiçoada juntamente com as demais auditorias internas de IFEs para atingir um patamar de coesão capaz de beneficiar todas as auditorias internas e instituições federais de ensino envolvidas.

6.1 MODELO CONCEITUAL DE UMA AUDITORIA FEDERAL DA EDUCAÇÃO

A partir dos apontamentos e conclusões obtidos no diagnóstico organizacional da auditoria interna da UFS, constata-se a necessidade de se repensar a estrutura administrativo-operacional que envolve a auditoria interna e sua atuação.

No tocante às categorias de análise envolvidas no diagnóstico tem-se que os recursos da auditoria interna da UFS, especialmente no tocante à estrutura física, materiais, capacitação e pessoal, possuem dificuldade de aperfeiçoamento uma vez que acabam tendo que disputar com todos os demais órgãos e setores da instituição recursos financeiros para melhorias nestes aspectos, recursos tais que a cada ano vão sendo cada vez mais reduzidos por determinação do MEC e do Governo Federal; e em relação aos recursos tecnológicos, a ausência de uma atenção adequada e específica quanto a suas necessidades de informações da auditoria interna, seja em relação à amplitude quanto à autonomia para obtenção das mesmas.

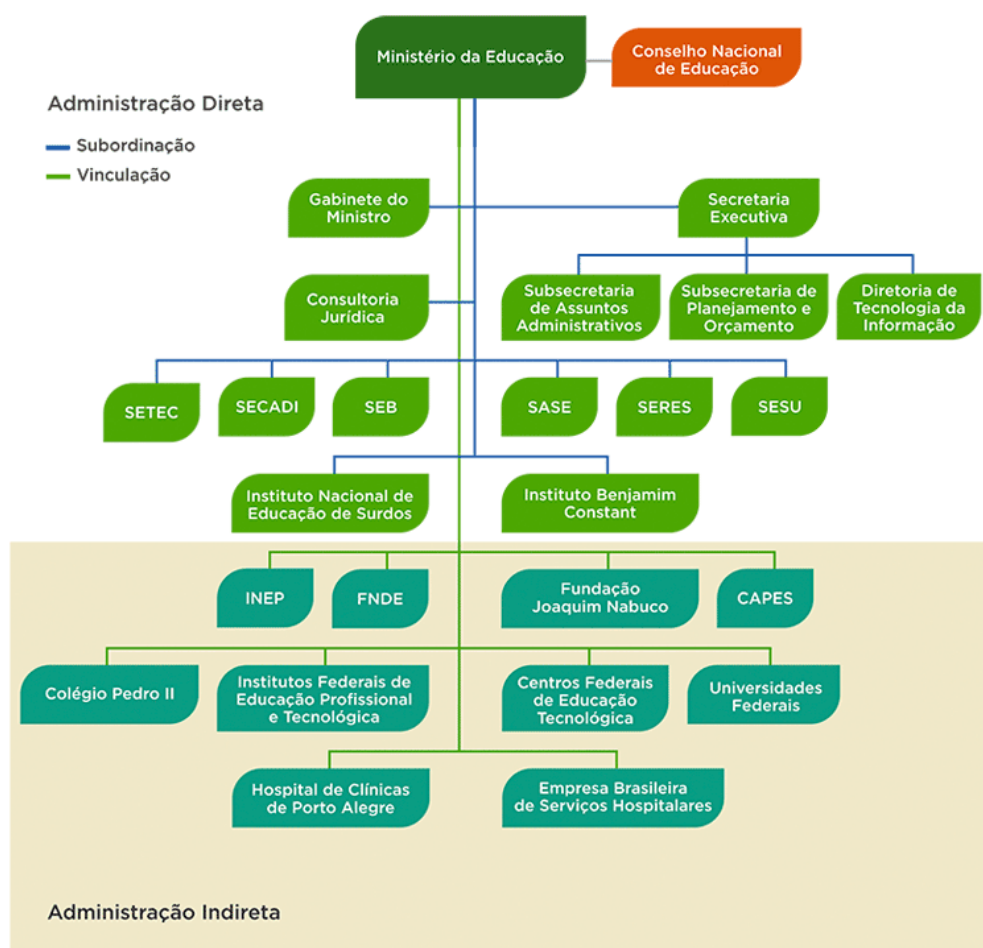
As situações envolvendo esta primeira categoria afetam a segunda categoria analisada (“Atividades da AUDINT/UFS”), uma vez que a capacidade de recursos da auditoria interna afeta a amplitude de sua atuação e do acompanhamento de suas atividades. Quanto à eficácia dessas atividades, estas são afetadas diretamente pela estrutura administrativo-operacional em que a auditoria está vinculada.

Essa afetação direta em relação à estrutura administrativo-operacional da auditoria interna da UFS também está presente nas categorias de análise “Relação da AUDINT/UFS com os demais setores”, “Relação da AUDINT/UFS com os órgãos externos de controle” e “Relação da AUDINT/UFS com as demais auditorias internas”. Na primeira delas por atingir a independência e autonomia da auditoria interna; na segunda, por desvirtuar suas atribuições;

e na terceira, por apresentar-se como um entrave na comunicação e cooperação das auditorias internas das IFEs.

Sendo assim, o primeiro ponto desse modelo conceitual de uma nova estrutura administrativa e operacional para a auditoria interna da UFS e demais auditorias internas de IFEs é a desvinculação administrativa das auditorias internas de IFEs das instituições que auditam, a partir da centralização das mesmas – a criação de um órgão diretamente vinculado ao MEC em que seriam englobadas todas as auditorias internas de IFEs, criando assim uma independência de recursos e estrutura em relação às instituições que auditam.

FIGURA 9 – Estrutura Organizacional do MEC



Fonte: MEC (2017).

Observando a estrutura organizacional do MEC é possível vislumbrar alguns posicionamentos para esta “Auditoria Federal de Educação”. Inicialmente, da forma que é

dada sua atuação, especificamente quanto ao ensino superior, ela poderia estar vinculada à Secretaria de Ensino Superior – SESU.

A SESU possui como atribuições precípuas, disponibilizadas no sítio eletrônico institucional do MEC, o planejamento, orientação, coordenação e supervisão do processo de formulação e implementação da Política Nacional de Educação Superior. Além disso, deve realizar a manutenção, a supervisão e o desenvolvimento das instituições públicas federais de ensino superior, bem como supervisionar as instituições privadas de educação superior conforme a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). (MEC, 2017)

Dessa forma, com a vinculação desta Auditoria Federal de Educação à SESU, apesar de manter-se restrita ainda à educação superior já é possível vislumbrar a ampliação de suas atribuições e de seus objetos de auditoria, tendo em vista que a atuação da SESU não se restringe às instituições públicas de ensino superior, mas também para as instituições privadas, exigindo um novo olhar e uma nova forma de atuação da auditoria, tendo em vista os parâmetros e objetivos diversificados da abordagem em cada um dos setores.

É pressuposto básico da administração pública federal, especialmente da brasileira, de que quanto mais se sobe no patamar hierárquico das organizações públicas, mais o fator político ganha preponderância e destaque, influenciando o planejamento e a atuação dos servidores públicos. Assim, a Política Nacional de Educação Superior é instrumento fundamental, servindo de norte para as atividades de auditoria, o que pode gerar um engessamento dos aspectos a serem trabalhados nas atividades de auditoria, cabendo a esta Auditoria Federal de Educação manter-se como um órgão estritamente técnico, não sujeito a interferências políticas, seja na atuação, seja na composição de seus cargos mandatários.

Outro ponto de partida viável para a Auditoria Federal de Educação, mantendo também sua atuação restrita ao ensino superior é sua vinculação à Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior (SERES). Trata-se de uma secretaria recente, iniciada em 2011 com absorção de atribuições de algumas secretarias já existentes, o que seria interessante para o novo órgão da Auditoria Federal de Educação, pois estaria chegando a um órgão ainda em formação e assim, mais maleável a adaptações e novidades. (MEC, 2017)

Compete à SERES, conforme disposto no sítio eletrônico institucional do MEC, e como o próprio nome sugere, a regulação e supervisão das instituições de ensino superior no

país, abrangendo instituições públicas e privadas, cursos de bacharelado, licenciatura, tecnológicos e de pós-graduação lato sensu; sejam presenciais ou a distância. Seu papel primordial é zelar pelo cumprimento da legislação educacional a fim de incrementar a qualidade do ensino através do estabelecimento de diretrizes para a expansão de cursos e instituições. (MEC, 2017)

Percebe-se, com a exposição de suas atribuições, que o enfoque de tais secretarias está no âmbito estratégico, ou seja, em objetivos de longo prazo e de direção e supervisão da organização como um todo, envolvendo todos os aspectos da educação nacional. Sendo assim, a Auditoria Federal de Educação, com tal vinculação, ganha eficácia e amplitude na sua atuação, tendo em vista a mudança de foco dos trabalhos de auditoria, que hoje estão voltados quase que exclusivamente para os controles internos e os procedimentos administrativos específicos de cada instituição federal de ensino.

Nesta nova roupagem, a Auditoria Federal de Educação assume um papel mais estratégico e em prol do planejamento definido quanto à educação do país, não só das especificidades das instituições federais de ensino, mas sem perder de vista tais diferenças e a necessidade de autonomia das mesmas. Inverte-se o modo de se pensar a atuação da auditoria - que hoje é voltada às atividades-meio e refletindo efeitos nas atividades-fim – tendo como ponto de partida as atividades que mais impactam no meio social, que são as atividades-fim, para que zelando pela qualidade e incremento dessas, traga também qualidade e incremento para as atividades-meio.

É possível também vislumbrar, futuramente, com o desenvolvimento e fortalecimento de sua atuação, a Auditoria Federal de Educação ganhar um novo patamar de órgão de staff diretamente vinculado ao órgão máximo do MEC assim como ocorre com a Consultoria Jurídica.

Esse paralelo com a Consultoria Jurídica é interessante, levando-se em conta que nos níveis inferiores, atuando diretamente nas instituições federais de ensino ocorreu uma desvinculação, guardada as devidas proporções e especificidades, como a proposta nesta pesquisa, qual seja, a incorporação dos procuradores das instituições federais de ensino ao quadro da Advocacia Geral da União, apesar de continuarem com sua atuação direta e específica junto a cada IFE.

Cabe ressaltar que na estrutura administrativa do MEC apresentada supra a Consultoria Jurídica está vinculada diretamente ao Gabinete do Ministro da Educação. No caso da Auditoria Federal de Educação, fazendo um paralelo com os ditames do TCU e CGU quanto ao seu posicionamento junto ao órgão máximo da instituição, seria mais adequado, até para manter seu caráter estritamente técnico, sua vinculação ao Conselho Nacional de Educação, assim como hoje se dá com sua vinculação aos Conselhos das instituições federais de ensino.

O Conselho Nacional de Educação – CNE tem como missão a busca democrática de alternativas e mecanismos institucionais que possibilitem no âmbito de sua competência, garantir a participação da sociedade no desenvolvimento, aprimoramento e consolidação da educação nacional de qualidade. Suas atribuições são normativas, deliberativas e de assessoramento ao Ministro de Estado da Educação, no desempenho das funções e atribuições do poder público federal em matéria de educação, cabendo-lhe formular e avaliar a política nacional de educação, zelar pelo cumprimento da legislação educacional e pela qualidade do ensino, além de assegurar a participação da sociedade no aprimoramento da educação brasileira. (MEC, 2017)

Dentre os compromissos do CNE, listados no site eletrônico institucional do MEC, dois deles iriam pautar a atuação desta Auditoria Federal da Educação: a) Participar do esforço nacional comprometido com a qualidade social da educação brasileira, cujo foco incide na escola da diversidade, na e para a diversidade, tendo o PNE e o PDE como instrumentos de conquista dessa prioridade; b) Instaurar um diálogo efetivo, articulado e solidário, com todos os sistemas de ensino (em nível federal, estadual e municipal), em compromisso com a Política Nacional de Educação, em regime de colaboração e de cooperação. (MEC, 2017)

Neste patamar, a Auditoria Federal de Educação faria jus à nomenclatura proposta neste trabalho porque envolveria todos os aspectos e níveis da educação nacional, abrangendo a educação básica, profissional/tecnológica e superior nas esferas municipal, estadual e federal; atuando efetivamente como um órgão de assessoramento e em prol não apenas do controle interno capitaneado pela CGU e do controle externo representado pelo TCU, mas também sendo ferramenta fundamental para o fortalecimento do controle social, através da transparência e de canais de comunicação diretos com a sociedade.

Essas vinculações da Auditoria Federal da Educação podem ser visualizadas como modelos de estrutura administrativo-operacional do órgão em evolução, na qual a cada mudança realizada sejam adquiridas maiores responsabilidades e amplitudes de atuação, mas sempre com o mesmo objetivo de aprimorar a qualidade da educação nacional, das práticas e controles administrativos realizados no âmbito do MEC, e do controle social.

Esses exemplos de vinculação da Auditoria Federal de Educação reforçam a viabilidade de tal modelo referencial, apesar do mesmo, neste trabalho, não envolver a análise de dois itens essenciais para que tal mudança aconteça, por se tratar de um estudo de caso – as variáveis política e econômica. Tendo em vista que para a efetivação de tal mudança é necessária vontade política e disponibilidade financeira da União.

Destarte, a partir dos exemplos expostos, expõe-se a seguir um quadro conceitual desta Auditoria Federal da Educação, apresentando sua origem e suas etapas de desenvolvimento até sua vinculação ao nível hierárquico máximo do Ministério da Educação:

Quadro 16 – Quadro Conceitual da Auditoria Federal da Educação

(continua)

AUDITORIA FEDERAL DA EDUCAÇÃO		
Origem: Centralização das Auditorias Internas das Instituições Federais de Ensino em um único órgão diretamente vinculado ao Ministério da Educação		
Etapas de Desenvolvimento	Vantagens	Novidades quanto à situação atual
1) Vinculação à Secretaria de Ensino Superior - SESU	<p>Secretaria mais próxima das Universidades Federais</p> <p>Ainda vinculada estritamente ao Ensino Superior</p> <p>Evita afastamento e mudanças drásticas dos objetos de auditoria</p>	<p>Obtenção de atuação de caráter pedagógico, especialmente no tocante à política nacional de educação superior</p> <p>Visão mais ampla do Ensino Superior Público do País</p> <p>Incorporação da atividade de supervisão das instituições privadas de ensino superior</p>

Quadro 16 – Quadro Conceitual da Auditoria Federal da Educação**(conclusão)**

AUDITORIA FEDERAL DA EDUCAÇÃO		
Origem: Centralização das Auditorias Internas das Instituições Federais de Ensino em um único órgão diretamente vinculado ao Ministério da Educação		
Etapas de Desenvolvimento	Vantagens	Novidades quanto à situação atual
2) Vinculação à Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior	<p>Secretaria mais recente do Ministério (2011)</p> <p>Secretaria ainda em formação, mais maleável a adaptações e novidades</p> <p>Ainda vinculada estritamente ao ensino superior</p>	<p>Zelo pelo cumprimento da legislação educacional como um todo e foco na qualidade</p> <p>Atuação perante a expansão de cursos e instituições de ensino superior</p> <p>Viés mais estratégico, em prol do planejamento</p>
3) Vinculação ao Conselho Nacional de Educação	<p>Vinculação ao órgão máximo do MEC</p> <p>Independência e autonomia diante do Gabinete do Ministro (Aspecto Político)</p> <p>Tempo para maturação e afirmação como órgão de staff do MEC</p>	<p>Capacidade de incentivar e fortalecer o controle social na educação</p> <p>Atuação envolvendo todos os níveis de educação do país (Justificando a nomenclatura) e todas as esferas de poder</p> <p>Instrumento de desenvolvimento da educação no país</p>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Com a centralização administrativa das auditorias internas das IFEs, os recursos da AUDINT/UFS, primeira categoria de análise do diagnóstico, passariam a ser gerenciados administrativa e financeiramente pelo órgão central da Auditoria Federal da Educação, devendo ser criados, em sua estrutura interna, órgãos responsáveis por pessoal, finanças, patrimônio, tecnologia da informação dentre outros; separando de forma definitiva os recursos das instituições federais de ensino e das auditorias internas nela atuantes, permitindo uma utilização de tais recursos devidamente direcionada para a melhoria dos recursos

disponibilizados para os membros das auditorias internas, em especial quanto à capacitação e sistemas eletrônicos, que são os mais defasados em relação à auditoria interna da UFS.

Apesar dessa modificação nos recursos da auditoria interna, a centralização administrativa das auditorias internas de IFEs afetaria parcialmente a descentralização operacional, gerando uma estrutura administrativa-operacional semelhante a outros órgãos da administração pública federal, como Receita Federal do Brasil, o INSS, a CGU, o TCU, nos quais coexiste a centralização administrativa com a descentralização operacional, tendo órgãos dos mesmos em todos os estados do país.

Dessa forma, poderia haver um fortalecimento da atividade de auditoria interna no âmbito do MEC, bem como maior reconhecimento para a carreira de auditor interno – podendo gerar uma maior motivação para os servidores e uma maior eficácia de seus atos, mediante, por exemplo, a criação de um ranking das instituições federais de ensino quanto ao cumprimento das recomendações impostas pela auditoria interna; podendo-se criar mecanismos de preferência na divisão de repasses financeiros do MEC para as instituições em melhor posição, fomentando uma disputa saudável entre as mesmas quanto às melhorias e fortalecimentos recomendados pela auditoria interna.

Outro ponto relevante a ser absorvido das estruturas organizacionais dos órgãos da administração pública federal supracitados é a existência de uma corregedoria dentro do próprio órgão para avaliar e sancionar supostos desvios legais e de finalidade por ventura cometidos pelos auditores internos da educação, juntamente com a criação de um código de ética específico do servidor público em atividade de auditoria na educação - fortalecendo a imagem do órgão perante as instituições auditadas e toda a sociedade, permitindo uma ação correta e adequada de seus servidores.

6.1.1 Situação da Descentralização Operacional

A descentralização operacional deve ser afetada especialmente com relação aos aspectos levantados na categoria de análise “Relação da AUDINT/UFS com os demais setores”, em especial quanto a possibilidade da proximidade entre os servidores da auditoria interna com os demais servidores da instituição possa afetar a imparcialidade da atuação da auditoria.

Partindo do Estado de Sergipe, onde existem atualmente duas instituições federais de ensino: a Universidade Federal de Sergipe e o Instituto Federal de Sergipe, vislumbra-se benefícios com uma aglutinação das duas auditorias internas em apenas um órgão regional vinculado ao órgão central da Auditoria Federal da Educação no MEC.

Tal aglutinação seria capaz de produzir possibilidades de modificações e aperfeiçoamentos na atuação operacional dessas auditorias em prol de suplantar as dificuldades por ora apresentadas, por exemplo, com a utilização de rotatividade dos servidores atuantes dentro de cada uma das IFEs com uma certa periodicidade que pode ser anual. Tal rotatividade iria permitir um olhar mais “de fora”, ou um “novo olhar” sobre a instituição auditada, que muitas vezes vai se perdendo no servidor que convive diretamente com a mesma instituição por diversos anos, “oxigenando” assim a atuação operacional desse órgão de âmbito estadual perante as IFEs presentes no estado de Sergipe.

Outro ponto a ser considerado é a possibilidade desse órgão centralizado diretamente vinculado ao MEC romper a limitação hoje existente para a formação exigida dos candidatos ao cargo de auditor interno (Direito, Economia e Contabilidade), abrindo o leque para outras especialidades que estão diretamente envolvidas na atuação da auditoria em educação, como por exemplo, Engenharia, para as obras realizadas nessas instituições; Pedagogia, para um olhar mais especializado quanto à atividade-fim dessas instituições que é a educação; Tecnologia da Informação, para tratar dos recursos tecnológicos disponibilizados aos servidores e toda a comunidade acadêmica dessas instituições.

Tal diversificação da formação dos auditores internos em educação permitirá a criação de equipes multifacetadas atuando dentro de cada instituição federal de ensino, ampliando o âmbito de análise dos trabalhos de auditoria interna e permitindo uma visão mais global das atividades desenvolvidas dentro do âmbito das instituições federais de ensino.

Além disso, essa aglutinação das auditorias internas de IFEs em âmbito estadual é capaz de permitir um dimensionamento da força de trabalho, a fim de realocar os servidores que já fazem parte da estrutura dessas auditorias internas com o intuito de racionalizar a atuação dos mesmos, suprimindo possíveis deficiências presentes em algumas das instituições auditadas e criando efetivamente uma divisão operacional a partir das três fases principais da auditoria: planejamento, trabalho de campo e acompanhamento – gerando também uma rotatividade dos servidores dentro dessas três fases.

A autonomia administrativa gerada com a vinculação direta ao MEC a partir de um órgão central, aqui chamado de Auditoria Federal da Educação, é capaz de atingir outros pontos da atuação operacional dos servidores da auditoria interna e introduzir mecanismos administrativos de flexibilização utilizados na atualidade em prol do aumento da produtividade como, por exemplo, o controle de carga de trabalho por produção e não por horário, o *home office*, remuneração com percentual variável a partir de metas de produtividade individual e por equipe.

6.1.2 A Auditoria Federal da Educação e demais Órgãos de Controle Federais

A criação de um órgão centralizado administrativamente e descentralizado operacionalmente de auditoria interna das instituições federais de ensino afeta também a relação dos demais órgãos de controle interno e externo com as antigas auditorias internas das IFEs, que seriam agora órgãos setoriais de uma auditoria interna da educação.

A CGU e o TCU terão que visualizar a auditoria interna como um órgão a parte das instituições federais de ensino que auditam, sendo assim, a relação não envolveria mais interferência da auditoria interna nos posicionamentos e respostas encaminhadas das IFEs quando em comunicação com tais órgãos de controle, ficando diretamente entre os mesmos, cabendo à equipe atuante em cada IFE apenas o acompanhamento de tais comunicações e cumprimentos, conforme dispõe o Regimento Interno da Auditoria Interna da UFS e a instrução normativa do sistema federal de controle interno.

Dessa forma, seria realizado um Relatório de Gestão Anual específico da Auditoria Interna da Educação, confeccionado por seu órgão central junto ao MEC, subsidiado pelas informações encaminhadas pelos órgãos setoriais de auditoria interna a ser encaminhado pela CGU e TCU nos prazos definidos por lei, sem imiscuir-se com os relatórios das instituições federais de ensino estudadas.

Cabe a estes órgãos de controle federais, especialmente a CGU, prestar orientação normativa e técnica para a auditoria interna federal, porém deve ser preservada sua especificidade, autonomia e independência perante este órgão, pois caso contrário, não se justifica sua não vinculação direta à CGU. Sendo assim, podem ser criados mecanismos dentro da auditoria interna da educação, capazes de criar padrões e critérios para sua atuação

em todo o país, limitando à subjetividade aos casos devidamente necessários, dando credibilidade a atuação do órgão e produzindo algo que até o momento não ocorre entre as auditorias internas das IFEs, comunicação e cooperação, conforme detalhamento presente no diagnóstico organizacional da UFS.

Tais fatores, comunicação e cooperação, são essenciais para o aperfeiçoamento da auditoria interna nas IFEs permitindo o benchmarking entre as mesmas, em prol da utilização das melhores práticas de auditoria possíveis, sem perder de vista as especificidades de cada IFE. Será um trabalho árduo de todos os envolvidos na auditoria interna, mas que permitirá canais efetivos de trocas de experiências e situações, engrandecendo a atuação da auditoria interna através de ferramentas como e-mail institucional próprio, chat online, videoconferências, dentre outros.

Este órgão, a auditoria federal da educação, não pode esquecer da relevância do controle social, devendo fomentá-lo a partir de informações disponibilizadas ao público em geral sobre as instituições federais de ensino, além de permitir meios da sociedade encaminhar denúncias e observações relevantes à atuação da auditoria interna na educação – educação esta que não é interesse apenas das comunidades acadêmicas das IFEs, mas sim de toda a sociedade.

6.1.3 Desafios da Proposta

Os desafios desta proposta de intervenção estão ligados diretamente a este afastamento estrutural da instituição federal de ensino auditada proposto no presente modelo, uma vez que ele poderá aprofundar a sensação que permeia boa parte dos servidores da instituição federal de ensino diagnosticada, de que a auditoria interna é um órgão de fiscalização e sanção e não um órgão de assessoramento e fortalecimento dos controles internos institucionais.

Essa situação poderá ser capaz de produzir perdas na comunicação da auditoria interna da UFS com esses servidores, podendo produzir, consequentemente, perda nas orientações informais muitas vezes disponibilizadas para servidores que buscam diretamente a auditoria interna da UFS para retirar dúvidas sobre procedimentos ou ações a serem executadas.

Outra perda poderá ser do contato, em geral, com a comunidade acadêmica e os setores da instituição pelo fato da auditoria interna não necessitar mais da atuação dos mesmos para suas demandas e necessidades, que agora estarão todas direcionadas para a unidade central do órgão de auditoria interna na educação. Assim, será mais difícil para a auditoria interna obter informações relevantes sobre acontecimentos e problemáticas internos da instituição.

Tais perdas não serão intransponíveis, podendo ser contornadas desde que haja uma preocupação séria e uma atuação adequada por parte dos servidores da auditoria interna. A superação das mesmas dependerá bastante da maneira como serão explanadas e esclarecidas as modificações produzidas com a desvinculação administrativa da auditoria interna com a instituição federal de ensino, demonstrando que a mesma só tem a beneficiar a atuação da auditoria na orientação e fortalecimento da instituição quanto aos seus procedimentos administrativos e controles internos e não para prejudicar a instituição auditada e seus servidores.

A manutenção do contato indireto com os servidores, capaz de facilitar o conhecimento de dificuldades internas da instituição, depende bastante das habilidades interpessoais e de diálogo dos membros da auditoria interna, a fim de conscientizar os servidores da instituição federal de ensino auditada de que o afastamento na estrutura administrativa trará uma maior proximidade operacional da auditoria interna com a instituição, dando mais liberdade aos servidores para expor suas dificuldades e anseios de melhoria por ficar claro que a auditoria interna não atua em prol de gestão A ou reitor B, mas em prol da melhoria contínua dos serviços prestados pelas instituições federais de ensino para benefício de toda a sociedade.

7 CONCLUSÕES

O presente estudo teve por objetivo principal conhecer melhor a atual estrutura administrativa e operacional da auditoria interna da Universidade Federal de Sergipe, e a partir desta compreensão e da identificação de aspectos passíveis de aprimoramento, propor melhorias com base numa nova estrutura administrativa e operacional para as auditorias internas das instituições federais de ensino.

Sendo assim, em resposta ao problema de pesquisa proposto, foi possível identificar como aspectos passíveis de aprimoramento na Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe: 1) Quanto aos recursos – limitação e falta de especificidade necessária para a auditoria interna; 2) Quanto às atividades desempenhadas – dependência dos gestores na obtenção de informações e falta de efetividade das recomendações emitidas; 3) Quanto à relação com os demais setores – dependência procedimental, proximidade que pode afetar impessoalidade, afastamento promovido pela própria auditoria interna e pela alta gestão; 4) Quanto à relação com os órgãos externos de controle – orientação e supervisão insuficientes, intermediação entre órgãos externos de controle e gestão que desvirtua e toma espaço das atividades próprias da auditoria interna; e 5) Quanto à relação com as demais auditorias internas de IFEs – vinculação à IFE prevalece quanto ao contato com outras auditorias internas e ausência de qualquer tipo de canal de comunicação entre as mesmas, bloqueando a troca de vivências e novidades.

O presente capítulo foi estruturado buscando, num primeiro momento, dar respostas às questões de pesquisa elaboradas com base nos objetivos específicos do trabalho. Em seguida, apresentam-se sugestões para estudos futuros e considerações finais.

7.1 RESPONDENDO AS QUESTÕES DE PESQUISA

1 - Qual a estrutura física, os recursos e a capacitação oferecidos à auditoria interna pela UFS? Eles são satisfatórios para a execução de suas atividades?

A estrutura física da auditoria interna da UFS é composta de 2 salas no pavimento térreo da Reitoria da universidade, nas quais estão distribuídas 7 mesas para os 7 servidores

do setor – 3 auditores, 1 administradora, 3 técnicos em administração – não havendo um espaço para realização de reuniões, o que acaba ocorrendo, a depender da disponibilidade, na sala de reuniões do gabinete da reitoria.

Todos os recursos disponibilizados para a auditoria interna da UFS, seja pessoal, materiais, tecnológicos, capacitação, dependem de liberação junto aos setores responsáveis na universidade por cada uma dessas áreas, apresentando defasagem especialmente no tocante à capacitação dos servidores da auditoria interna, tendo em vista a limitação de recursos imposta pelos setores responsáveis, ocasionando impossibilidade de participação em eventos ou apenas a participação de um integrante do setor.

Quanto aos recursos tecnológicos disponibilizados pela instituição, o sistema informatizado operacional e de banco de dados da universidade apresenta em alguns de seus subsistemas ausência de informações relevantes ou informações em dissonância com os documentos físicos, como demonstrado pela auditoria interna em relatórios realizados quanto a bolsas estudantis e à gestão de transportes, por exemplo.

Tais ocorrências fragilizam a execução das atividades da auditoria interna, incluindo-se também a restrição no requisito de formação para a participação no processo seletivo do cargo de auditor, uma vez que exclui áreas como engenharia e tecnologia de informação, evitando auditorias mais aprofundadas sobre esses temas.

2 - Quais são as atividades desempenhadas pela auditoria interna da UFS e qual a importância das mesmas para a instituição?

As principais atribuições desempenhadas pela auditoria interna da UFS são: realizar atividades de auditoria, conforme PAINT devidamente aprovado pelo CONSU; auxiliar as atividades da CGU e TCU no âmbito da UFS; assessorar os gestores no atendimento dos questionamentos, recomendações e determinações da CGU e do TCU; auxiliar os gestores em consultas sobre a legislação em geral; analisar e emitir parecer sobre a prestação de contas da unidade.

Alguns aspectos foram identificados no diagnóstico que fragilizam a realização de tais atividades como: equipe reduzida, dificuldade de acesso aos sistemas informatizados do

Poder Executivo Federal, ausência de mecanismos que garantam o cumprimento pela gestão da instituição das recomendações geradas nos relatórios de auditoria – o que gera repetição de recomendações ao longo dos anos e prejudica a ampliação da atuação da auditoria interna para outros pontos relevantes.

3 - De que maneira ocorrem as relações da auditoria interna da UFS com os setores da instituição, com os órgãos externos de controle (CGU/TCU) e com as demais auditorias das IFEs? Quais os potenciais efeitos dessas relações na atuação da auditoria interna da UFS?

A auditoria interna da UFS depende dos setores que audita para uma série de questões envolvendo temas como estágio probatório, progressão na carreira, inclusão de incentivos e gratificações, pagamentos de diárias, liberação para viagens, requisição de veículos, atestados médicos, autorização de licenças, registro e alteração de férias, liberação de materiais de almoxarifado, liberação de bens permanentes, suporte em informática, registro de carga horária, processo disciplinar, dentre outros.

A convivência e a relação da auditoria interna com os órgãos da instituição envolvidos nesses temas gera uma proximidade entre os indivíduos, podendo afetar o juízo de imparcialidade na avaliação dos trabalhos de campo e das constatações. Trata-se de algo superável e que depende muito do senso de imparcialidade, zelo e responsabilidade exigido dos membros da auditoria interna.

Os membros da auditoria interna da UFS buscam manter um certo nível de distância de contato e vivência em relação aos setores de que necessitam mais administrativamente e dos demais setores em geral a fim de marcar adequadamente a imparcialidade de sua atuação. Os próprios gestores também buscam tal afastamento, deixando de fora a auditoria interna de praticamente todas as reuniões entre reitoria e pró-reitores nas quais são tomadas as decisões estratégicas e gerenciais da instituição.

Quanto à relação com os órgãos de controle interno (CGU) e externo (TCU) é meramente procedimental, servindo a auditoria interna da UFS como um intermediário entre tais órgãos e a universidade, fato que tem minimizado bastante a presença física de servidores de tais órgãos dentro da instituição para a realização de seus trabalhos; e, por outro lado, tem

sobrecarregado os servidores da auditoria interna com demandas além de suas atribuições. Além disso, todos os relatórios e planos produzidos pela auditoria interna devem ser encaminhados para a CGU para sua apreciação como parte da orientação técnica e normativa que deve realizar por ditames legais. No entanto, tal orientação limita-se a essa apreciação documental, sem realizar nenhum tipo de capacitação ou intercâmbio de informações com os servidores da auditoria interna da UFS.

Por fim, a relação entre a auditoria interna da UFS com as demais auditorias internas de IFEs é bastante exígua, ocorrendo apenas nos encontros realizados anualmente pelo Fórum Nacional dos Auditores Internos do MEC (FONAI-MEC), não havendo nenhum tipo de canal de comunicação institucionalizado, por exemplo e-mail ou chat online, capaz de permitir um contato mais direto e dinâmico entre as auditorias internas, sendo praticamente inexistente a troca de experiências e informações entre elas.

4 - De que forma é possível, por meio da estrutura administrativa e operacional, aperfeiçoar a atuação e suplantiar os possíveis problemas encontrados no diagnóstico da auditoria interna da UFS?

A partir dos apontamentos e conclusões obtidos no diagnóstico organizacional da auditoria interna da UFS, constata-se a necessidade de se repensar a estrutura administrativo-operacional que envolve a auditoria interna e sua atuação. A proposta do presente estudo é a centralização administrativa das auditorias internas de IFEs num órgão diretamente vinculado ao Ministério da Educação, apresentando assim capacidade de captação e administração própria de seus recursos.

Baseando-se na estrutura organizacional do MEC, vislumbrou-se o posicionamento inicial deste órgão central, neste trabalho chamada de Auditoria Federal de Educação, junto à Secretaria de Ensino Superior – SESU, mantendo a atuação especificamente diante do ensino superior; porém, podendo abranger além das instituições federais de ensino, também a supervisão das instituições privadas de ensino superior, e tendo sua atuação pautada pela Política Nacional de Educação Superior e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB).

Outra secretaria do MEC que mantém sua atuação voltada ao ensino superior e poderia ser o ponto de partida deste órgão central de auditoria é a Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior – SERES. Trata-se de uma secretaria recente, criada em

2011, e assim potencialmente mais maleável a mudanças e a inclusão desta Auditoria Federal de Educação em seus quadros, que pauta sua atuação no cumprimento da legislação educacional e no incremento da qualidade do ensino do país.

Este trabalho vislumbra também, com o desenvolvimento, fortalecimento e amadurecimento da atuação e da estruturação deste órgão central, o mesmo atingir um novo patamar na estrutura do MEC, vinculando-se diretamente ao Conselho Nacional de Educação, como um órgão de staff – fazendo um paralelo com a vinculação hoje existente junto aos Conselhos Superiores das instituições federais de ensino – tendo assim sua atuação reforçada e ampliada, atuando em todos os níveis da educação nacional e em todas as esferas federativas.

Esse fortalecimento da atividade de auditoria interna no âmbito do MEC será capaz de produzir um maior reconhecimento para a carreira de auditor interno dos IFEs, e consequentemente maior motivação para os servidores, além de permitir a utilização de mecanismos que ampliem a eficácia de seus atos como a criação de um ranking das instituições federais de ensino quanto ao cumprimento das recomendações, refletindo na divisão dos repasses financeiros do MEC, por exemplo.

Tal centralização administrativa proposta neste trabalho afetaria parcialmente a estrutura operacional das auditorias internas, englobando as mesmas em nível estadual como acontece com os demais órgãos de controle (CGU e TCU). Tal união permitirá a utilização de ferramentas em prol da melhoria da atuação operacional da auditoria interna como por exemplo a rotatividade dos servidores em relação a instituição auditada; suplantar a limitação de formação para o cargo de auditor interno, criando equipes multidisciplinares capazes de realizar um trabalho de auditoria mais amplo e técnico, atingindo inclusive a atividade-fim das IFEs, a educação; e criar canais de comunicação institucionalizados entre auditores internos em todo o país.

Como principais aspectos negativos desta proposta de mudança administrativo-operacional das auditorias internas das instituições federais de ensino, especificamente quanto ao objeto desta pesquisa que é a auditoria interna da UFS, foram elencados a possibilidade de ampliação do distanciamento frente aos demais servidores da instituição e a possibilidade de fortalecimento da percepção destes quanto à auditoria interna como órgão de fiscalização e repressão – o que acarretaria perda de comunicação informal realizada pelo setor e,

consequentemente, maior dificuldade em obter informações relevantes quanto à acontecimentos e problemáticas internos da instituição.

7.2 SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

A amplitude que envolve a proposta de intervenção deste trabalho, por ter que atingir todas as auditorias internas das instituições federais de ensino nacionais, supera a amplitude da pesquisa - um estudo de caso relativo a uma dessas auditorias internas -, não sendo possível auferir de forma assertiva, embasada e definitiva que esta proposta irá atender da mesma maneira todas essas auditorias internas.

Dessa forma, como sugestão para estudos futuros sobre o tema, a presente pesquisa recomenda a realização de estudos de caso com o mesmo objetivo para as demais instituições federais de ensino a fim de comparar as situações constatadas em cada trabalho, permitindo a discussão e aperfeiçoamento dessa proposta de intervenção juntamente com as demais auditorias internas de IFEs para atingir um patamar de coesão capaz de beneficiar todas as auditorias internas e instituições federais de ensino envolvidas.

Também não devem ser colocados em segundo plano, os efeitos de tal mudança no ambiente interno das instituições federais de ensino, sendo possível vislumbrar estudos que busquem captar a percepção dos servidores dessa estrutura e dos servidores das próprias auditorias internas sobre uma mudança de tal monta.

Além disso, como trata-se de um modelo conceitual, de uma primeira ideia sobre a centralização administrativa das auditorias internas das instituições federais de ensino é importante a realização de estudos posteriores que aprofundem o tema de uma auditoria federal da educação, detalhando as necessidades e possibilidades de funcionamento de uma estrutura como essa.

Outro ponto interessante para fomentar novos estudos sobre a auditoria interna nas IFEs é a expedição da Instrução Normativa nº 03/2017 do Ministério da Transparência e da Secretaria Federal de Controle no dia 09 de junho de 2017 que, caso não ocorra nenhuma modificação em sua estrutura, será promulgada no dia 09 de dezembro de 2017 e revogará a

IN nº 01/2001, havendo assim a necessidade de estudos para avaliar as modificações produzidas e os efeitos perante às auditorias internas de IFEs.

7.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os temas do controle sobre a administração pública e da educação estão na ordem do dia na sociedade brasileira e pedem uma análise detalhada e criteriosa em prol da excelência e efetividade das instituições envolvidas com os mesmos, como é o caso da auditoria interna da Universidade Federal de Sergipe.

O presente estudo buscou compreender a atual situação da estrutura administrativa e operacional do órgão de auditoria interna da Universidade Federal de Sergipe, evidenciar problemas porventura existentes e propor melhorias com base nos aspectos identificados no diagnóstico organizacional realizado, buscando contribuir para uma atuação mais eficaz desse órgão tão importante para o fortalecimento dos controles internos institucionais e das boas práticas administrativas.

Para evitar qualquer tipo de direcionamento ou pessoalidade do pesquisador na realização do diagnóstico organizacional da auditoria interna da UFS, procurou-se sempre que possível embasar os aspectos evidenciados a partir da observação participante com documentos emitidos por órgãos externos de controle (CGU e TCU), bem como de outras pesquisas acadêmicas realizadas em outras instituições federais de ensino que apontassem identificação com a situação vislumbrada na auditoria interna da UFS, reforçando assim o caráter geral da discussão sobre a melhoria da atuação das auditorias internas de IFEs a partir do aprimoramento de sua estrutura administrativo-operacional.

A presente pesquisa pôde verificar que, se não a totalidade, mas grande parte dos aspectos elucidados no diagnóstico organizacional apresentam relação com a estrutura administrativo-operacional, sendo esse o principal alvo das mudanças propostas, sem esquecer dos aspectos psicológicos e das habilidades interpessoais necessárias aos membros da auditoria interna da UFS para ratificar tais mudanças, sem perder de vista sua legitimidade junto à instituição auditada.

Dessa forma, destacou-se que a auditoria interna da UFS como está estruturada atualmente não atende de forma eficaz e eficiente seus objetivos por lhe faltar a devida autonomia e independência da instituição auditada, sendo apresentado um conceito, uma primeira ideia sobre a reestruturação da auditoria interna da UFS e da superação/aperfeiçoamento dos aspectos identificados.

A reestruturação pensada no presente estudo atinge também todas as demais auditorias internas de IFEs, levando em conta a semelhança na modelagem administrativa e operacional desses órgãos imposta por decisões do TCU e regulamentos da CGU, ao propor a criação de um único órgão nacional de Auditoria da Educação diretamente vinculado ao Ministério da Educação.

Esse órgão teria a autonomia e a independência suficientes para melhorar e ampliar o patamar de atuação das auditorias internas de IFEs, em especial a da UFS, e força suficiente para fazer cumprir suas recomendações, garantir o cumprimento dos estatutos normativos e das boas práticas administrativas, e aprimorar os controles internos das instituições auditadas. Zelando, assim, pela qualidade das atividades-meio e atividades-fim das IFEs e permitindo à população um controle social mais efetivo sobre a universidade, que é uma instituição chave para o desenvolvimento social no país.

Devido às peculiaridades de cada instituição federal de ensino, o presente estudo entende que os aprimoramentos propostos só terão futuro se envolverem todas as auditorias internas, por meio de debates e estudos que sejam capazes de apresentar a melhor forma como a estrutura administrativo-operacional desse novo órgão deve ser desenvolvida, permitindo uma maior cooperação e comunicação entre as unidades de auditoria interna de IFEs.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, Brasília, n. 10, p. 6- 49, 1997.

ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.41, n. especial, p.67-86, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000700005>. Acesso em: 12 jun. 2017.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012

ARAÚJO, F. S. **Controle interno no poder executivo federal**: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU). 2007. 146f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB, UFPB, UFPE e UFRN, Recife.

ASSIS, M.M.A; VILLA, T.C.S. O controle social e a democratização da informação: um processo em construção. **Rev. Latino-am. Enfermagem**. mai-jun; v. 11, n. 3, p. 376-82, 2003.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998

BARDIN, L. Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70; 1977.

BARROS, C. C. **O impacto da auditoria de governança na administração pública federal brasileira**: o caso do acórdão/TCU 1.603/2008. 2014. 169f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Unb/UFRN/UFPB), Natal.

BATISTA, F.F. **Modelo de Gestão do Conhecimento para a Administração Pública Brasileira**: Como implementar a Gestão do Conhecimento para produzir resultados em benefício do cidadão. Ipea, Brasília: 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/TEH4ER>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo, SP: Atlas, 2002.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/Decreto-Lei/Del0200.htm> Acesso em: 23 de abr. de 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 269**, de 28 de fevereiro de 1967. Autoriza o Poder Executivo a instituir a Fundação Universidade Federal de Sergipe e dá outras providências. Disponível

em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0269.htm> Acesso em: 23 de abr. de 2017.

_____. **Lei nº 5.540**, de 28 de novembro de 1968. Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5540.htm>. Acesso em 10 abr. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Presidente da República, Câmara da Reforma do Estado. Brasília: 1995. Disponível em <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>> Acesso em: 23 mai. 2017.

_____. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 3.591**, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 07 abr. 2017.

_____. **Lei nº 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. **Lei nº 10.683**, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. **Avaliação Continuada da Gestão Pública: Repertório / Secretaria de Gestão**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Brasília: MP, SEGES, 2004.

_____. **Lei nº 11.091**, de 12 de janeiro de 2005. Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111091.htm>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____. **Decreto nº 5.378**, de 23 de fevereiro de 2005. Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm>. Acesso em: 21 abr. 2017.

_____. **Lei nº 13.341**, de 29 de setembro de 2016. Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória no 717, de 16 de março de 2016. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm>. Acesso em 10 abr. 2017.

BRESSER PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, V. 47, N. 1. p. 1-28. janeiro, 1996.

_____, **Administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado**. Brasília: MARE/ENAP, 1996a.

_____, Uma Reforma Gerencial da Administração Pública no Brasil. **Revista do Serviço Público** — Ano 49, n.1, Jan/Mar, 1998. Brasília: ENAP

BRITTO, C. A. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, v.1, n.9, dez. 2001. Disponível em: < <http://direitopublico.com.br/pdf9/DIALOGO-JURIDICO-09-DEZEMBRO-2001-CARLOS-AYRES-BRITTO.pdf> > Acesso em: 28 mai. 2017.

CASTRO, R. P. A. **Controle Interno da Administração Pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa**. 2007. 216f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública – evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

CAMPELO, G. S. B. Administração pública no Brasil: ciclos entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Ci. & Tróp.** Recife, v.34, n. 2, p.297-324, 2010. Disponível em:<<https://periodicos.fundaj.gov.br/CIC/article/viewFile/871/592>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

CEOLIN, A. I. **Auditoria interna operacional: percepção dos gerentes de um hospital público**. 2010. 111f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Serviços de Saúde) Universidade Estadual de Londrina, Londrina.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2010

CHAUÍ, M. S. A universidade pública sob nova perspectiva. In: **Conferência de abertura da 26ª reunião anual da ANPED**. Poços de Caldas: 5 de outubro de 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbedu/n24/n24a02.pdf>> Acesso em: 24 mai. 2017

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 11** – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Aprovado pela Resolução n.º 751/93. Brasília: 1993.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 12** – Da Auditoria Interna. Aprovado pela Resolução n.º 780/95. Brasília: 1995.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 11A** – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Aprovado pela Resolução n.º 820/97. Brasília: 1997.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TA 200** – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Aprovado pela Resolução n.º 1.203/09. Brasília: 2009.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU. **Instrução Normativa-CGU n.º 01**, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-0106042001.pdf>> Acesso em 17 mai. 2017.

_____. **Gestão de Recursos Federais: Manual para os Agentes Municipais**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: 2005. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-efiscalizacao/arquivos/cartilhagestaorecursosfederais.pdf>> Acesso em: 15 mai. 2017.

_____. **Instrução Normativa-CGU n.º 24**, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_24_2015.pdf> Acesso em 17 mai. 2017

_____. **Instrução Normativa Conjunta n.º 01**, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 14 mai. 2017.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.42, n.5, p.829-874, set/out. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122008000500003&lng=en&nrm=iso> Acesso em 15 maio 2017.

COSTA, A. R. B. **Atuação da Controladoria Geral da União como órgão de controle interno dos serviços sociais autônomos: ausência de legalidade**. 2014. Disponível em <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1360/ArtigoANGELO%20RONCALLI%20BANDEIRA%20DA%20COSTA.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

COSTA JÚNIOR, E. B. **Auditoria interna no Instituto Federal de Pernambuco: uma análise de sua implantação e atuação.** 82f. 2012. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

CREPALDI, S. A. Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria. **Revista on-line Contábil & Empresarial Fiscolegis**, outubro de 2006. Disponível em: <<http://www.unieducar.org.br/artigos/ARTIGO%20ORIGEM,%20EVOLUO%20E%20DESENVOLVIMENTO%20DA%20AUDITORIA.doc>> Acesso em: 17 abr. 2017.

_____. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto.** Traduzido por Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CUNHA, C. J. C. Planejamento Estratégico em Universidades. Florianópolis: **Publicação do NEST- Núcleo de Estudos** - Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

DALLA PORTA, F. C. **As diferenças entre auditoria interna e compliance.** 2011. 93f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

DE ARAÚJO, P. T. **Governança Pública na Universidade Federal de Sergipe: uma análise angular da relação entre auditoria interna, conselho universitário e alta gestão.** 2016. 110f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública). Universidade Federal de Sergipe, Aracaju.

DE MELO, M. B. **O sistema Nacional de Auditoria do SUS: estruturação, avanços, desafios e força de trabalho.** 2007. 217f. Tese (Doutorado em Ciências na área de Saúde Pública). Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca. Rio de Janeiro.

DE PAULA, E. S. **Proposta de estrutura de uma unidade de controladoria em instituições públicas estaduais paranaenses de educação superior.** 2014. 262f. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

DE SOUZA, M. A. **Auditoria Interna do Instituto Federal de Educação de Santa Catarina - História, Desafios e tendências: um estudo de caso.** 2013. 194f. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo.** 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Direito administrativo.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DIAS SOBRINHO, J. **Avaliação da Educação Superior.** Petrópolis: Ed. Vozes, 2000.

DOS SANTOS SOUZA, S. **Auditoria Interna do Setor Público - Sistemática das atividades de Auditoria Interna por intermédio da elaboração de matriz de risco: estudo**

de caso CEFET-SC. 2007. 128f. Monografia (Especialização em Gestão Pública). CEFET-SC, Florianópolis.

ESTRADA, R. J. S. **Os rumos do planejamento estratégico na universidade pública: um estudo de caso na Universidade Federal de Santa Maria**. 2000. 219f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

FARIA, J. H; MENEGHETTI, F. K. Burocracia como organização, poder e controle. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.51, n.5, p.424- 439, set./out. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003475902011000500002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 31 maio 2017.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimento e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. 4. ed., atual. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. L. **Auditoria operacional e de gestão**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERRA, E. M. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HAGUETTE, T. M. F. **Metodologias qualitativas na sociologia**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 1995.

HELAL, D. H.; DIEGUES, G. C. Do patrimonialismo ao paradigma gerencial: paradoxos na administração pública municipal de Caeté-MG. **APGS**, Viçosa, V. 1. N.1, p. 23-45, 2009.

JUND FILHO, S. L. **As novas doutrinas de administração pública e seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. 2002. 170f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

KAST, F. E. **organização e Administração: um enfoque sistêmico**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1980.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EDUSP, 1980.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. 2012. 181f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba.

LÉLIS, D. L. M. **Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. 2010. 182f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

MARTINS, J. B. Observação participante: uma abordagem metodológica para a psicologia escolar. **Semina: Ciências, Sociedade e Humanidade**, v. 17, n. 3, p. 266-273, 1996.

MARTINS, H. F. A construção do Estado moderno e da burocracia profissional no Brasil: questões centrais, dilemas, impasses e desafios. **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, Bahia, n.1 mar/maio, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-falcao-martins/a-construcao-doestado-moderno-e-daburocracia-profissional-no-brasil-questoescentrais-dilemas-impasse-e-desafios>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da Gestão Pública. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 35, p.84-95, maio/ago. 2004.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro: v. 42, n. 1, p.61-82, Jan/Fev. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122008000100004&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 31 maio 2017.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDAUAR, O. **Direito administrativo moderno**. 13. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELES, H. L. A administração pública e os seus controles. **Revista Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, p. 114-28, out/dez, 1989.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 35.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MERRIAM, S. B. **Qualitative Research and Case Study Applications in Education**. San Francisco: Jossey-Bass, 1998.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – MEC. **Estrutura organizacional**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/institucional/estrutura-organizacional>>. Acesso em: 10 ago. 2017

MORAES, A. **Direito constitucional administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOREIRA, Herivelto; CALEFFE, Luiz. **Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2008.

NAVES FILHO, G. B. Aspectos Polêmicos acerca do Controle Interno. **Revista da CGU**. Brasília, n.9, p.73-83, jun. 2011. Disponível em: <http://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/issue/download/20/pdf_7> Acesso em: 05 abr. 2017

OLIVEIRA, R. C. Análise comparativa entre as atuações da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União no acompanhamento de obras públicas IN: **Auditoria**

interna e controle governamental. OLIVEIRA, R.C.[et al.]. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2011.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** 29. ed. São Paulo: Atlas, 2011a.

PAIVA, A. J. O. M. **Gestão universitária: perfil e atuação.** 2006. 166f. Dissertação (Mestrado em Educação). Pontifícia Universidade Católica – PUC, Campinas.

PEREIRA, E. M. A. A universidade da modernidade nos tempos atuais. **Rev. Educação e Sociedade.** Sorocaba, V. 14; N. 1, p. 29-52, 2009. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/aval/v14n1/a03v14n1.pdf>> Acesso em: 17 mai. 2017.

PINHEIRO, J. L. Auditoria interna - criar sucesso. **Revista de Auditoria Interna**, nº22, Outubro-Dezembro, pp. 4-6. 2005.

REZENDE, F. C. Por que reformas administrativas falham? **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v.17, n.50, p.123-142, out. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69092002000300008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 24 maio 2017.

REZENDE, S. M.; FAVERO, H. L. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, Nº 03, p. 33-44, jan/jun. 2004.

RIBEIRO, O. M; RIBEIRO, J. M.. **Auditoria Fácil.** São Paulo: Saraiva, 2012.

RIZZATTI, G. **Categorias de análise de clima organizacional em universidades federais brasileiras.** 2002. 305 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ROCHA, A. A. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema.** 2002. Disponível em:<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/156>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998

SANTANA, P. M. F. R. **Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão.** 2013. 146f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações Públicas do Estado). Universidade Federal de Lavras – MG, Lavras.

SANTO, E. E.; OLIVEIRA, T. R. A Universidade como Organização: Uma Abordagem Sob o Ponto de Vista da Efetividade. **VIII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul - 2008.** Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/64238>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

SANTOS, B. S. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós- modernidade.** 7. ed. Porto: Afrontamento, 1999.

SAMPAIO, R. M; LANIADO, R. N. Uma experiência de mudança da gestão universitária: o percurso ambivalente entre proposições e realizações. **Revista de Administração Pública - RAP** — Rio de Janeiro 43(1):151-74, jan./fev. 2009

SARAIVA, E. C. S. M. **A auditoria interna em instituições do ensino superior: o caso do Ensino Público Politécnico**. 2010. 91f. Dissertação (Mestrado em Finanças Empresariais) Instituto Politécnico de Viseu - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu, Viseu-POR.

SCHULZ, J. P. **A função controle na Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo de caso da Auditoria Interna**. 2014. 172f. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária). Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária - PPGAU, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SCHWARTZMAN, S. A autonomia Universitária e a Constituição de 1988. **Folha de São Paulo**, São Paulo. 12 de dezembro de 1988. Disponível em: <<http://www.schwartzman.org.br/simon/cont88.htm>>. Acesso em: 20 abr. 2017

SILVA, J. J. **A auditoria interna da UFPE: a percepção dos gestores num contexto de avaliação de desempenho e resultados**. 2009. 116f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011

SILVA NETO, A. D. **Auditoria e Gestão: Um estudo de caso dos Trabalhos Auditoriais Realizados no IFES**. 2014. 106f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública). Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória.

SILVEIRA, J. P; GARCES, A. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília-DF, ano 53, n. 4, p.53-77, out./dez. 2002.

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SPECK, B. W. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União – o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político administrativo do Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SOARES, M. **Utilização e percepção das práticas de controle interno pelas administrações dos municípios da região da associação dos municípios do médio vale do Itajaí –AMMMVI**. 2010. 147f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina.

SOUZA, I. M. **Gestão das Universidades Federais brasileiras: uma abordagem fundamentada na Gestão do Conhecimento**. 2009. 399f. Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento). Programa de Pós-Graduação em Engenharia do Conhecimento – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

TEIXEIRA, M. F. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 2006. 142f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria). Universidade Aberta, Coimbra-Portugal.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de auditoria de natureza de operacional**. Coordenadoria de Fiscalização e Controle. Brasília: 2000. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DB4AFB3014DBAC9EC7B5EF9>> Acesso em 24 abr. 2017

_____. **Decisão nº 507/2001**, Ata 32/2001 – PLENÁRIO – 08/08/2001. Brasília: 2001. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Index.faces>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

_____. **Portaria-TCU nº 59**, de 20 de janeiro de 2003. Aprova a atualização do Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DD929E4014DD9C79BEE0B2B>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

_____. **Decisão nº 408/2002** - Versão Revisada em mar/2004. Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/indicadores.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

_____. **Manual de auditoria operacional do TCU**. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog). Brasília: 2010. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DB4AFB3014DBAC9EC7B5EF9>> Acesso em 24 abr. 2017.

_____. **Auditoria Governamental**. Instituto Serzedello Corrêa. Brasília: 2011.

_____. **Resolução-TCU nº 246**, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E08D405014E0D2F671648A7>>. Acesso em: 27 mai. 2017.

_____. **Acórdão nº 821/2014**, Ata 10/2014 – PLENÁRIO – 02/04/2014. Brasília: 2014. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Index.faces>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

_____. **Acórdão nº 528/2015**, Ata 09/2015 – PLENÁRIO – 18/03/2015. Brasília: 2015. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Index.faces>>. Acesso em: 15 set. 2017.

TRISCIUZZI, C. R. F. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização**: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro. 2009. 201f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro.

UNIÃO NACIONAL DOS AUDITORES INTERNOS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – UNAMEC. **Nota de Esclarecimento**. Disponível em: <<http://www.unamec.com.br/home/nota-de-esclarecimento/>>. Acessado em 01/06/2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE - UFS. **Resolução 21/1999/CONSU**, de 26 de novembro de 1999. Homologa alterações no Estatuto da Universidade Federal de Sergipe propostas pela SESu/MEC. Disponível em: <https://www.sigrh.ufs.br/sigrh/public/colégiados/filtro_busca.jsf>. Acesso em: 20 abr. 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE - UFS. **Resolução 34/2011/CONSU**, de 26 de agosto de 2011. Aprova Regimento da Auditoria Interna da UFS. Disponível em: <<https://www.sigrh.ufs.br/sigrh/downloadArquivo?idArquivo=48153&key=d2446cb6bd1fec1d3ee1145f4769fd76>>. Acesso em: 10 set. 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE – UFS. **Relatório de Gestão 2016**. São Cristóvão, SE, 2017. Disponível em: <https://daffy.ufs.br/uploads/page_attach/path/2441/Relatorio_Final-_PDF_-_ok.pdf>. Acesso em: 02 set. 2017.

VIANA, L. F. **A atuação da controladoria geral do município sob a ótica dos gestores: um estudo na prefeitura municipal de Manaus**. 2016. 94f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Universidade Federal do Amazonas, Manaus.

YIN, R. K. **Estudo de Caso, planejamento e métodos**. 2ª ed. São Paulo: Bookman, 2001.

YOKEMURA, F. H. **Auditoria interna diante do paradigma da flexibilização organizacional**. 2002. 294f. Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial e Gestão Pública). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

ZYMLER, B. Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 29, nº 76, pp. 15-42, 1998. Disponível em <www.agu.gov.br/page/download/index/id/892399>. Acesso em: 28 mai. 2017.

ANEXO A – Relatório TCU da Fiscalização 460/2014, TC 018.188/2014-8

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

RELATÓRIO**TC 018.188/2014-8****Fiscalização: 460/2014****Relator: Ministro Bruno Dantas****DA FISCALIZAÇÃO****Instrumento: Auditoria****Ato originário:** Despacho do Ministro-Substituto Weder de Oliveira (peça 3 do TC 010.084/2014-2)**Objeto da fiscalização:** avaliar a estrutura e a atuação das unidades de auditoria interna da Universidade Federal de Sergipe (UFS), considerada fator estratégico de governança e essencial como elemento de melhoria endógena da gestão da referida entidade, apontando a evolução encontrada em relação ao exercício anterior, se for o caso.**Ato de designação:** Portaria 1.227/2014 – Secex-AL (peça 2), alterada pela 1.340/2014 (peça 4).**Composição da equipe:****Supervisor:** João Walraven Junior – Mat. 3514-9**Coordenador:** Manoel José dos Passos Fernandes Junior – Mat. 2379-5**Membro:** Bem Hur de Sá Muniz – Mat. 0361-1**DO ÓRGÃO/ENTIDADE FISCALIZADO****Órgãos/entidades fiscalizados:** Universidade Federal de Sergipe (UFS)**Vinculação TCU:** Secretaria de Controle Externo de Sergipe (Secex/SE)**Responsáveis pelos órgãos/entidades:****Reitor:** Angelo Roberto Antonioli**Membros do órgão colegiado deliberativo:**

O Conselho Superior é o órgão máximo de natureza normativa, consultiva e deliberativa da Universidade Federal de Sergipe (UFS) em matéria administrativa e de política universitária, e sua composição pode ser verificada no site da UFS e na peça 5, p. 312/313.



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

Sumário

Lista de Figuras e Tabelas	3
Introdução	4
Análise da estrutura da unidade de auditoria interna (Audin)	6
Independência	6
Existência de política formalizada para o funcionamento da Audin	9
Capacitação	12
Recursos materiais e de pessoal	14
Análise da atuação da unidade de auditoria interna (Audin)	15
Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – Paint e Gestão de Riscos	15
Assessoramento prestado à alta administração e controles internos	19
Segregação de funções	20
Conclusão	21
Benefícios de controle	22
Proposta de encaminhamento	22



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

Lista de Figuras e Tabelas

Tabela I - Paint/2013 X Raint/2013

Tabela II - **Planejado X Executado** (Paint/2013)



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

Introdução

Desde o advento do Decreto 3.591/2000, as entidades da Administração Pública Federal indireta têm a obrigação de organizar unidade de auditoria interna (Audin):

Art. 14. As entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. (Redação dada pelo Decreto 4.440, de 2002)

Parágrafo único. No caso em que a demanda não justificar a estruturação de uma unidade de auditoria interna, deverá constar do ato de regulamentação da entidade o desempenho dessa atividade por auditor interno.

2. Segundo a Instrução Normativa – SFC 01/2001, “a auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada”. Esclarece ainda que:

4. O fortalecimento da gestão consiste em agregar valor ao gerenciamento da ação governamental, contribuindo para o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos da União no âmbito da entidade, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão.

5. A racionalização das ações de controle objetiva eliminar atividades de auditoria em duplicidade, nos órgãos/unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como gerar novas atividades de auditoria que preencham lacunas por meio de pauta de ações articuladas. Essa racionalização visa otimizar a utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis.

3. Partimos da premissa que a grandeza e a complexidade da estrutura de uma instituição federal de ensino superior (Ifes) justificam a implantação da unidade de auditoria interna, a qual constitui fator estratégico de governança e é essencial como elemento de melhoria endógena da gestão da entidade. O conceito de governança está bem definido no voto condutor do Acórdão 1074/2009 - TCU – Plenário:

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), “governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal”.

Para a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), “governança corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

Ambos os conceitos trazem uma perspectiva de estrutura de governança baseada na visão de mercado. Por essa visão, o conselho de administração (CA) das empresas é o principal ator no desenho das diversas funções e competências dentro da organizações. O *International Federation of Accountants* (IFAC), em seu *Study 13* comenta que:

“O foco de governança no setor privado é o conselho de administração. No setor público, (...) não é possível desenvolver uma estrutura única ou um conjunto de recomendações sobre governança aplicada a todas as entidades governamentais (...) Os *stakeholders* no setor público incluem ministros, eleitorado, parlamento, clientes e o público em geral, cada qual com um interesse legítimo, mas não necessariamente com qualquer 'direito de propriedade'”.

Em qualquer que seja a perspectiva, uma boa estrutura de governança possibilita:



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

- ação mais profissional e atuante dos conselheiros fiscais e de administração (no caso das estatais ou autarquias com tais características);
- monitoramento mais efetivo da atuação dos gestores;
- controles internos monitorados e mais eficazes;
- adoção de estrutura de ouvidoria, vinculada diretamente ao Conselho de Administração, para recebimento de denúncias de fraude, corrupção e outras irregularidades;
- acompanhamento eficaz da atuação dos auditores independentes (ao menos, no caso das estatais e do Banco Central);
- fortalecimento da unidade de auditoria interna [grifo nosso];
- outras ferramentas de controle e gestão.

4. A IN-SFC 01/2001, corroborada pela Coletânea de Entendimentos sobre a gestão das Ifes, elaborada pela Secretaria Federal de Controle Interno e pelo Ministério da Educação, dispõe que:

12. De forma a garantir a legalidade e a legitimidade dos atos e o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão, aspectos abordados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal quando dos trabalhos de avaliação da gestão, a unidade de auditoria interna deverá pautar suas atividades antecipadamente nesses critérios. Dessa forma, a unidade de auditoria interna poderá contribuir, propondo ações corretivas para melhoria da gestão.

5. A Declaração de Lima, da Intosai, em sua Seção 3 (Auditoria interna e auditoria externa), preconiza que:

3. Como uma instituição de auditoria externa, a Entidade Fiscalizadora Superior tem a tarefa de verificar a eficácia da auditoria interna. Se a auditoria interna for considerada eficaz, esforços serão empreendidos, sem prejuízo do direito da Entidade Fiscalizadora Superior de levar a cabo uma auditoria geral, no sentido de garantir a mais adequada divisão ou designação de tarefas e cooperação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e a auditoria interna.

6. Assim, ante a possibilidade de, no médio prazo, poder desenvolver métrica de avaliação da qualidade, do alcance e da robustez da operação dos serviços de auditoria interna das Ifes, que torne mais eficiente, seletivo e racional o plano setorial de controle externo da função Educação, a SecexEducação, amparada no art. 14 da Resolução 234/2010, bem como na autorização constante do Memorando circular 09/2013, da Segecex, pactuou com a Controladoria-Geral da União (CGU) o conteúdo do relatório de avaliação de gestão dos processos de contas das Ifes que terão as contas de 2012 julgadas pelo Tribunal. A pactuação teve justamente como foco avaliar as unidades de auditoria interna.

7. No mesmo sentido, propôs ao Tribunal que as Secretarias de Controle Externo nos estados realizassem trabalho de fiscalização nas Ifes que não fossem auditadas pela CGU, a fim de realizar um primeiro diagnóstico sistêmico sobre a estrutura e a atuação das Audin nas Ifes em todo o país. Tal proposta foi aprovada pelo Plenário deste Tribunal, por meio do Acórdão 2016/2013, de 7/8/2013.

8. Nesse contexto, é importante destacarmos o papel estratégico da auditoria interna no alcance dos resultados da organização, conforme disposto no *framework* do COSO II – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada:

(...) uma função de auditoria interna deve ser estruturada a fim de poder alcançar objetividade organizacional e permitir acesso irrestrito à alta administração e ao comitê de auditoria do conselho de administração, devendo o executivo chefe de auditoria reportar-se a um nível da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir com as suas responsabilidades.

(...)



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

Os auditores internos desempenham uma função essencial ao avaliar a eficácia do gerenciamento de riscos corporativos e ao recomendar melhorias. As normas estabelecidas pelo Institute of Internal Auditors no Brasil estipulam que o alcance da auditoria interna deve incluir o gerenciamento de riscos e os sistemas de controle. Essa tarefa compreende a avaliação da confiabilidade das informações, a eficácia e a eficiência das operações e o cumprimento de leis e normas aplicáveis. Ao incumbir-se de suas responsabilidades, os auditores internos assistem a administração e o conselho de administração ou o comitê de auditoria no exame, na avaliação, na comunicação e na recomendação de melhorias para uma maior adequação e eficácia do gerenciamento de riscos corporativos da organização. (...)

As normas do Institute of Internal Auditors também tratam das funções consideradas apropriadas à auditoria interna, deixando claro que os auditores internos devem ser objetivos em relação às atividades que auditam. Essa objetividade deve refletir em sua posição e sua autoridade dentro da organização e nas atribuições de seu pessoal. A posição e a autoridade organizacional envolvem questões como um canal de comunicação com um indivíduo que possui autoridade suficiente para assegurar cobertura, consideração e resposta adequada de auditoria; acesso ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria; e autoridade para o seguimento e o acompanhamento de constatações e recomendações. A seleção e a demissão do executivo-chefe de auditoria somente poderão ser efetuadas com a anuência do conselho de administração ou do comitê de auditoria.

9. Como critérios de auditoria serão adotados alguns dos requisitos exigidos pelo nível três do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*, publicação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), que objetiva levar a função de auditoria interna para um nível intermediário de capacidade em médio prazo, além do disposto no Decreto 3.591/2000 e na Instrução Normativa 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU).

10. Tais requisitos foram customizados pela SecexEducação, que os encaminhou as Secretarias de Controle Externo participantes deste trabalho, a fim de facilitar a consolidação das informações e que são exatamente os mesmos que foram pactuados com a CGU. Cada um deles fará parte da análise da estrutura ou da avaliação da Audin e constituirá uma seção do relatório, sendo detalhados a seguir.

Análise da estrutura da unidade de auditoria interna (Audin)

Independência

11. Segundo as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, definidas pelo IIA, a independência da Audin pode ser definida pela:

(...) imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de auditoria interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através de um relacionamento de duplo reporte. As ameaças à independência devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.

12. Um dos quesitos que medem o grau de independência da Audin consiste em sua posição no organograma da organização. O Decreto 3.591/2002, alterado pelo Decreto 4.304/2002 dispõe no art. 15, §§3º e 4º, que “a auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes” e que “quando a entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade”.

13. A IN-SFC 01/2001 justifica tal posicionamento, quando afirma que “essa vinculação tem por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência [grifo nosso]".

14. Além disso, o envolvimento do conselho diretor ou órgão deliberativo equivalente na definição dos normativos que regem a atividade da Audin é fundamental para garantir sua independência. Assim, conforme o nível três do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*, tal conselho deverá:

- a) aprovar o regulamento da Audin;
- b) aprovar o plano anual de auditoria (idealmente baseado na identificação de riscos);
- c) receber comunicações do auditor-chefe a respeito do desempenho da Audin relativamente ao cumprimento do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint);
- d) aprovar as decisões sobre nomeação e exoneração do auditor-chefe;
- e) inquirir o reitor e o auditor-chefe a fim de identificar qualquer limitação de escopo e recursos que possam dificultar o trabalho da Audin.

15. O Regimento da Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe (Audint/UFS), órgão de auditoria interna da UFS, foi aprovado pela Resolução 11/2005/CONSU e alterado pela Resolução 34/2011/CONSU, em atendimento ao Decreto 3.591/2000 (peça 5, p. 126/130).

16. De plano, cumpre registrar que, originalmente, por meio da Resolução 11/2005/CONSU, a unidade de auditoria interna da UFS foi denominada de Coordenação de Controle Interno subordinada ao Gabinete do Reitor, porém, com o advento da Resolução 34/2011/CONSU, tal coordenação passou a ser denominada de Auditoria Interna (AUDINT) e a vincular-se ao Conselho Universitário (CONSU), conforme explicitado nos §§ 1º e 2º da última resolução.

17. Entretanto, constata-se que no Regimento aprovado pela Resolução 34/2011/CONSU o art. 4º, ao definir a finalidade da unidade de auditoria interna, abaixo transcrito, se refere a uma Coordenação de Auditoria Interna, devendo ser recomendado à UFS adoção de providências com vistas a retificar o erro material:

Art. 4º A **Coordenação de Auditoria Interna** tem por finalidade principal orientar, acompanhar, avaliar e propor medidas de caráter preventivo e corretivo em relação aos atos de gestão administrativa da Universidade Federal de Sergipe... (grifamos)

18. Outro aspecto que merece atenção, diz respeito à própria criação da unidade de auditoria interna no âmbito da UFS, visto que, embora, as Resoluções 11/2005/CONSU e 34/2011/CONSU, tenham aprovado o Regimento Interno da Audint/UFS, não existe ato criando a referida Audint/UFS, tanto é assim que nem o Estatuto nem o Regimento Geral (peça 5, p. 8-32) da UFS (peça 5, p. 33-65) fazem qualquer menção a uma unidade de auditoria interna.

19. Dessa forma, em cumprimento ao que determina o art. 14 do Decreto 3.591/2000 e o item "7" do Capítulo X da IN SFC 1/2001, deverá ser recomendado à UFS a adoção de providências com vistas a normalizar a situação, incluindo em sua estrutura organizacional a sua Auditoria Interna, mediante a inserção em seu Estatuto e Regimento Geral de dispositivos a respeito, oportunidade em que deverão ser definidas a missão, finalidade, estrutura e vinculação da unidade de auditoria, bem como as responsabilidades, prerrogativas e forma de nomeação e exoneração do titular da unidade, observando-se a legislação, regulamentos e orientações doutrinárias que disciplinam a matéria.

20. A Audint/UFS, conforme dispõe o art. 2º do seu Regimento Interno, é um órgão técnico de controle vinculado ao Conselho Universitário, órgão máximo de natureza normativa, consultiva e deliberativa da UFS em matéria administrativa, nos termos do art. 13 do Estatuto da Universidade.



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

21. O organograma, disponível no site da Entidade (peça 5, p. 131) reflete este posicionamento da Audint/UFS.

22. Por conseguinte, infere-se que a unidade de auditoria interna da UFS tem um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades de forma objetiva, abrangente e independente. Atendendo, portanto, ao disposto no Decreto 3.591/2000 e na IN SFC 1/2001.

23. Constata-se, também, um envolvimento significativo do Conselho Universitário na estruturação e funcionamento da auditoria interna, visto que lhe compete aprovar a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do coordenador da auditoria interna e o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint); além disso, a Audint/UFS deve lhe prestar orientação técnica, encaminhar o Relatório de Atividades de Auditoria Interna e os relatórios parciais das atividades desenvolvidas, conforme se verificar nos dispositivos constantes do Regimento Interno da Audint/UFS, a seguir transcritos (peça 5, p. 126/130):

RESOLUÇÃO Nº 34/2011/CONSU

REGIMENTO DA AUDITORIA INTERNA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE - UFS

Art. 6º A Auditoria Interna terá servidores em número suficiente para atender suas finalidades:

I. a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do Coordenador da Auditoria Interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do Conselho Universitário e, após, à aprovação da Controladoria Geral da União;

(...)

Art. 7º Compete à Auditoria Interna, observando as normas, práticas e procedimentos comumente aceitos no exercício da auditoria:

(...)

XI. prestar orientação técnica aos Conselhos Superiores e orientar os Órgãos e Unidades Administrativas da Instituição;

(...)

XIII. elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício seguinte, que após aprovado pelo Conselho Universitário, deverá ser encaminhado à Controladoria-Geral da União;

(...)

XVII. elaborar e encaminhar ao Conselho Universitário e à Controladoria Geral da União o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e os relatórios parciais das atividades desenvolvidas no exercício.

V - aprovar o Regimento Geral da Universidade, o seu próprio Regimento Interno e propostas de regimento interno das Unidades Universitárias, dos órgãos estruturantes e dos órgãos complementares.

24. Todavia, apesar de havermos constatado que o Regimento Interno da Audint/UFS foi aprovado pelo CONSU, não existe, quer no Estatuto, quer no Regimento Geral da UFS, quer no Regimento do Conselho Universitário, dispositivo atribuindo tal competência ao referido conselho. Tanto é assim que, o dispositivo utilizado para aprovação do regimento em foco, pela Resolução 11/2005/CONSU, alterada pela 34/2011/CONSU, foi o § 1º do art. 55 do Estatuto e o item "b" do art. 7º do Regimento Geral da UFS.

25. O correto que ambos os dispositivos referem-se à criação e aprovação de regimento interno de órgãos suplementares que, efetivamente, não é o caso da unidade de auditoria interna, haja vista a definição dada aos órgãos suplementares constante do Estatuto da Universidade, *verbis*:

ESTATUTO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

RESOLUÇÃO Nº 21/99/CONSU

Art. 5º A Universidade Federal de Sergipe é organicamente constituída pelos seguintes subsistemas interdependentes:

(...)

II. subsistema de Administração Acadêmica, composto pelos órgãos orientados as atividade de ensino, pesquisa e extensão.

Art. 7º O Subsistema da Administração Acadêmica compreende:

I. Conselhos Acadêmicos;

II. Centros e Departamentos;

III. Órgãos Suplementares. (grifamos)

(...)

Art. 11. Integração também a Universidade órgãos suplementares.

(...)

Art. 54. Aos Órgãos Suplementares compete desenvolver, em estreita articulação com os Centros e Departamentos, atividades de natureza técnica, cultural, recreativa, assistencial ou de pesquisa especializada voltadas para a integração entre a Universidade e a comunidade.

Art. 55. São Órgãos Suplementares da Universidade:

I. Centro de Processamento de Dados;

II. Biblioteca Central;

III. Restaurante Universitário;

IV. Centro de Educação Superior a Distância; (inciso alterado pela Resolução 49/2006/CONSU)

V. Museu do Homem Sergipano;

VI. Hospital Universitário;

VII. Colégio de Aplicação; e,

VIII. Museu de Arqueologia de Xingó – MAX. (inciso inserido pela Resolução 06/2006/CONSU)

26. Assim, deverá ser recomendado à UFS que adote providências no sentido de incluir entre as competências do Conselho Universitário, previstas em seu Estatuto e Regimento Geral bem como no Regimento do Conselho Universitário, a de aprovar a criação, a estruturação, a alteração e a regulamentação da unidade de auditoria interna da UFS.

Existência de política formalizada para o funcionamento da Audin

27. As normas do IIA estabelecem que “o executivo chefe de auditoria deve estabelecer políticas e procedimentos para orientar a atividade de auditoria interna”. No âmbito das Ifes é recomendável que tais políticas e procedimentos estejam definidos em normativo equivalente a regulamento, estatuto ou regimento dessas entidades, a fim de proporcionar maior *empowerment* à Audin e minimizar possíveis questionamentos sobre sua atuação.

28. O IIA dispõe, ainda, que o normativo que tratar das políticas e procedimentos para a Audin deverá:

- a) definir a missão, a responsabilidade e a autoridade da Audin;
- b) delimitar a atuação dos trabalhos da Audin, evitando que desempenhe tarefas de gestão administrativa, próprias de gestores; e
- c) estabelecer as normas que devem ser seguidas pelos auditores internos a fim de



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

evitem conflitos de interesses e favorecer a imparcialidade e a objetividade nos resultados dos trabalhos.

29. A missão da unidade de auditoria interna é, segundo o IIA, prover, de forma independente e objetiva, serviços de atestação e consultoria com o intuito de adicionar valor e melhorar as operações da Ifes.

30. Quanto à responsabilidade, o IIA recomenda que o auditor-chefe, no desempenho de suas atribuições, seja responsável perante a administração e o conselho de administração ou órgão colegiado (deliberativo) equivalente por:

- a) oferecer opinião sobre a adequação e efetividade dos controles internos dos processos de trabalho da Ifes e gestão de riscos em áreas abrangidas na sua missão e escopo de trabalho;
- b) relatar problemas importantes relacionados a controles internos e gestão de risco, inclusive a respeito de melhorias nesses processos;
- c) prover periodicamente informação sobre o andamento e os resultados do Paint e a suficiência dos recursos destinados à Audin, incluindo assegurar que recursos são suficientes em quantidade e competência a fim de que os riscos identificados no Paint sejam atacados;
- d) alinhar a atuação da Audin com os riscos estratégicos, operacionais, de conformidade e financeiros da organização;
- e) implementar o Paint, conforme aprovado, incluindo, quando apropriado, requisições especiais de trabalhos ou projetos feitos pela reitoria ou conselho de administração ou órgão colegiado (deliberativo) equivalente;
- f) dotar a Audin com os recursos materiais e pessoais adequados, levando em consideração os conhecimentos, experiências e habilidades necessárias para o cumprimento do Paint e as exigências constantes no regulamento da Audin;
- g) emitir relatórios periódicos sobre os trabalhos de auditoria e endereçá-los ao conselho de administração ou órgão colegiado equivalente e à reitoria; e
- h) levar em consideração o escopo de trabalho dos órgãos de controle interno e externo, quando apropriado, a fim de otimizar a atuação da Audin.

31. Os normativos do IIA ainda dispõem que o auditor-chefe deve ser autorizado a:

- a) assegurar que o pessoal da Audin tenha acesso irrestrito a todas as funções, documentos, registros, bens e servidores da organização;
- b) ter livre acesso ao conselho diretor ou órgão colegiado equivalente;
- c) alocar recursos, estabelecer periodicidade, selecionar assuntos e objetos, determinar o escopo do trabalho e aplicar as técnicas exigidas para a consecução dos objetivos de auditoria;
- d) obter o necessário apoio dos servidores das unidades da organização que estiverem sendo auditadas; e
- e) prover serviços de consultoria à administração quando considerá-los apropriados.

32. No que tange à delimitação de escopo dos trabalhos da Audin, deverá constar do normativo da Ifes que a atuação dessa unidade deverá ter como objetivo determinar se os controles internos, a gestão de riscos e a governança da organização estão funcionando adequadamente de forma a garantir que:

- a) os riscos são adequadamente identificados e administrados;
- b) a interação entre os diversos grupos responsáveis pela governança ocorre quando necessário;
- c) a informação operacional, gerencial, financeira é acurada, confiável e tempestiva;
- d) os atos dos servidores estão em conformidade com políticas, padrões, procedimentos, leis e regulamentação aplicáveis;



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

e) a interação da organização com terceiros, inclusive fornecedores, está em conformidade com políticas, padrões, procedimentos, leis e regulamentação aplicáveis;

f) os recursos (ativos) são adquiridos com economicidade, utilizados eficientemente, e protegidos adequadamente;

g) os programas, planos e objetivos são atingidos;

h) a qualidade e melhoria contínua são promovidas no âmbito dos processos de controle da organização; e

i) problemas de conformidade legal dentro da organização são reconhecidos e tratados apropriadamente.

33. No que se refere à objetividade, o IIA considera que tal característica consiste numa:

(...) atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria. As ameaças à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.

34. Neste tópico, a Unidade Técnica apenas se restringiu a analisar se o normativo da Ifes que regulamenta as atribuições da Audin contém todos os aspectos mencionados acima e se estão alinhados com os princípios esposados pelo IIA.

35. No Regimento da Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe (R/Audin/UFS) (peça 5, p. 126/130) não encontramos dispositivo definindo a sua missão. Sobre o assunto, no item “19” deste relatório, já apresentamos proposta de recomendação a Ifes para que inclua em sua estrutura organizacional a unidade de auditoria interna da universidade, mediante a inserção no Estatuto e Regimento Geral da Ifes de dispositivos a respeito, oportunidade em que deverão ser definidas a missão, finalidade, estrutura e vinculação da unidade de auditoria, bem como as responsabilidades, prerrogativas e forma de nomeação e exoneração do titular da unidade, observando-se a legislação, regulamentos e orientações doutrinárias que disciplinam a matéria.

36. O mesmo se aplica com referência ao R/Audin/UFS, ou seja, deve ser recomendado à UFS a adoção de providências no sentido de incluir, no referido regimento, dispositivo definindo a missão da Audin/UFS, atentando, especialmente, para o disposto no art. 14 do Decreto 3.591/2000, no item “3” do Capítulo X da IN SFC 1/2006, e nas orientações emanadas do IIA, da Intosai, da CGU e do TCU.

37. Muito embora, conste do R/Audin/UFS dentre as competências do titular da Audin/UFS a de: “representar a Auditoria Interna perante o Conselho Universitário e demais Órgãos e Unidades descentralizadas”, verifica-se que o regimento é omissivo quanto às responsabilidades do titular da Audin/UFS perante o Conselho Universitário e a Administração Superior, devendo ser recomendado a adoção de medidas com vistas a suprir esta lacuna, observando-se as orientações constantes do Decreto 3.591/2000 e no Capítulo X da IN SFC 1/2006 e as recomendações do IIA, segundo as quais o auditor-chefe deve ser responsável por:

a) oferecer opinião sobre a adequação e efetividade dos controles internos dos processos de trabalho da Ifes e gestão de riscos em áreas abrangidas na sua missão e escopo de trabalho;

b) relatar problemas importantes relacionados a controles internos e gestão de risco, inclusive a respeito de melhorias nesses processos;

c) prover periodicamente informação sobre o andamento e os resultados do Paint e a suficiência dos recursos destinados à Audin, incluindo assegurar que recursos são suficientes em quantidade e competência a fim de que os riscos identificados no Paint sejam atacados;

d) alinhar a atuação da Audin com os riscos estratégicos, operacionais, de conformidade e financeiros da organização;

SidDoc: RA_AUDIN_2014_UFS.docx - 2014 - Sesan-AL

11



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

e) implementar o Paint, conforme aprovado, incluindo, quando apropriado, requisições especiais de trabalhos ou projetos feitos pela reitoria ou conselho de administração ou órgão colegiado (deliberativo) equivalente;

f) dotar a Audin com os recursos materiais e pessoais adequados, levando em consideração os conhecimentos, experiências e habilidades necessárias para o cumprimento do Paint e as exigências constantes no regulamento da Audin;

g) emitir relatórios periódicos sobre os trabalhos de auditoria e endereçá-los ao conselho de administração ou órgão colegiado equivalente e à reitoria; e

h) levar em consideração o escopo de trabalho dos órgãos de controle interno e externo, quando apropriado, a fim de otimizar a atuação da Audin.

38. Constatou-se, em entrevista realizada com os auditores da Audint/UFS, que o disposto no parágrafo único do art. 12 do R/Audint/UFS, que assegura livre acesso dos auditores a informações, documentos, instalações, sistemas etc., não vem sendo plenamente atendido, visto que documentos, informações e acesso a sistemas não foram totalmente liberados para exame dos auditores, valendo destacar os seguintes excertos constantes do Raint/2013 (peça 5, p. 210 e 287):

Verificamos que 07 (sete) resoluções foram implementadas e 06 (seis) não foram implementadas. 03 (três) Resoluções não puderam ser verificadas, em especial as Relacionadas aos Programas de Auxílio Financeiro e Iniciação Acadêmica, pois o setor responsável não encaminhou as informações de forma tempestiva, não sendo possível manifestação da Audint sobre o devido cumprimento....

(...)

No tocante ao desenvolvimento institucional da auditoria interna, identificam-se progressos quanto ao uso e acesso a informações nos sistemas internos da instituição por meio de liberação do portal de auditoria do SIGRH; módulo de Protocolo e Patrimônio do SIPAC; e Graduação do SIGAA

39. Diante disso, apresentaremos proposta no sentido de se recomendar à UFS que providencie alterações em seu Estatuto, Regimento Geral e no Regimento de sua Auditoria Interna, no sentido de incluir dispositivo assegurando aos auditores da Audint/UFS, no exercício de suas atribuições, acesso irrestrito, dentre outros, a todas as funções, documentos, registros, bens, informações, sistemas e servidores da organização; bem como, estabelecendo de regras objetivas de confidencialidade a ser exigida dos auditores internos no desempenho de suas funções.

40. A vista do registro constante do Raint/2013, a seguir transcrito, deve ser recomendado à UFS que promova alterações no Regimento de sua unidade de auditoria interna, com vistas ao pleno atendimento ao princípio da segregação de funções, vedando ao auditor-chefe e aos demais auditores desempenhar quaisquer atribuições operacionais/administrativas e de gestão para a Ifes; e, detalhando a natureza e abrangência de eventuais trabalhos de consultoria e assessoramento:

Em função de observação da Controladoria Geral da União regional Sergipe, solicitou-se ao Magnífico Reitor, enquanto presidente do Conselho Universitário, alteração na Resolução 034/2011/CONSU que estabelece o regimento interno da auditoria interna, no sentido de fazer constar expressamente o impedimento de participação dos auditores internos em atividades que possam caracterizar atos de gestão.

Capacitação

41. Segundo as normas do IIA, os auditores internos devem:

(...) possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. A atividade de auditoria interna deve possuir, ou obter, coletivamente o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades.



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

42. A fim de auxiliá-los nesse intento, é de suma importância que a Ifes possua uma política formalizada de capacitação dos auditores internos.

43. A UFS não dispõe de um plano específico de capacitação de seus auditores, mas sim um plano de Desenvolvimento dos Integrantes do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, aprovado pela Resolução 2/2008/CONSU (peça 5, p. 132-133), o qual é “alicerçado em três eixos de atuação, no formato de programas: o Dimensionamento das Necessidades de Pessoal, o Programa de Capacitação e o Programa de Avaliação de Desempenho” tendo por objetivo “valorizar a força de trabalho e os gestores, buscando o efetivo envolvimento e aperfeiçoamento destes profissionais no ambiente de trabalho.”

44. O programa de capacitação, elaborado anualmente, deve ser elaborado de acordo um levantamento das necessidades de treinamento da instituição, a partir do qual define-se as ações de capacitação que objetivam suprir tais necessidades.

45. Todavia, consoante entrevista realizada, os servidores lotados na Audint/UFS informaram que nunca foram consultados a respeito de suas necessidades de capacitação. Ademais, um dos auditores, recentemente empossado, informou que não recebeu qualquer treinamento inicial, a não ser as orientações da Coordenadora de Auditoria, para o desempenho de suas atribuições.

46. Cumpre destacar, que de acordo com o inciso I do art. 38 do Anexo II da Resolução 2/2008/CONSU (peça 5, p. 155), compete às unidades acadêmicas e administrativas “apresentar a DIEP, a Proposta Anual de Atividades de Capacitação, a partir de seus objetivos e do mapeamento de competências, planejando-a com a participação do conjunto dos servidores que as integram e com os técnicos da DIEP.”

47. Outrossim, o art. 5º do aludido normativo, assim dispõe:

Art. 5º O Programa de Capacitação será realizado nas seguintes linhas de desenvolvimento:

I. iniciação ao serviço público, visa ao conhecimento da função do Estado, das especificidades do serviço público, da missão da Universidade e da conduta e da integração do servidor público ao ambiente institucional;

(...)

VI. específica: visa à capacitação do servidor para o desempenho de atividades vinculadas ao ambiente organizacional em que atua e ao cargo que ocupa.

48. No Paint/2003, consta o seguinte registro referente a capacitação dos servidores da Audint/UFS (peça 5, p. 202):

V – AÇÕES DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL E CAPACITAÇÕES PREVISTAS PARA O FORTALECIMENTO DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA (IN SFC nº 01 de 2007)

Evento	Discriminação	Período	Duração	Abrangência	Justificativa
Cursos	Área de Pessoal Área Contábil Área Orçamentária Área de Licitação e Contratos Área de Convênios e Contratos	Primeiro e Segundo semestre/2013	90 horas no mínimo	SIAPF e Legislação Execução Orçamentária, Licitação, Contratos, Convênios e Análise da Demonstração Contábil.	Os cursos nas áreas de pessoal, contabilidade, licitações, contratos e convênios possibilitarão a atualização da equipe nas áreas de maior risco de erros e fraudes.
Forum	Forum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Vinculadas ao Ministério da Educação (FONAI/MEC)	Previsto de realização: maio/2013 e outubro/2013	30 horas 30 horas	Discussões de assuntos relevantes e pertinentes às ações desenvolvidas nas Unidades das Auditorias Internas das Instituições vinculadas ao MEC.	O FONAI/MEC é um organismo de estudos e pesquisas, que visa à interação das Auditorias para criação, implantação e aperfeiçoamento de métodos e técnicas de Auditoria no âmbito das instituições Federais vinculadas ao MEC. Durante o evento contamos com a participação dos representantes da CGU e do TCU, cuja

SidDoc: RA_AUDIN_2014_UFS.docx - 2014 - Secret-AL

13



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

					finalidade e discutir assuntos relevantes e de interesses das instituições representadas.
--	--	--	--	--	---

49. Já no Raint/2013, consta a seguinte informação (peça 5, p. 287): “Tratando-se das ações de qualificação, dentre as previsões de treinamento, curso, fóruns e estudos técnicos somente se concretizou a participação de um dos membros no FORUM FONAI MEC no mês de maio, não sendo possível o desenvolvimento das demais previsões por conta de limitações orçamentárias”.

50. As ações de capacitação, ante a complexidade das atividades de auditoria, devem ser pensadas e realizadas de forma permanente. Esse processo deve ter início com o mapeamento de competências existentes e desejadas, para então providenciar, junto ao setor competente, a oferta de ações educacionais contínuas de desenvolvimento e capacitação dos auditores.

51. Não se constata uma interação entre a Audint/UFS e os setores responsável pelo planejamento, execução e desenvolvimento das ações de capacitação dos servidores da UFS. Dessa forma, a inclusão de ações de capacitação no Paint/2013, foi feita de forma isolada, sem uma integração com o plano de capacitação previstos para o exercício. Consequentemente, as ações incluídas no Paint/2013 deixaram de ser realizadas em decorrência de restrições orçamentárias.

52. Além do baixo número de ações realizadas, observa-se a ausência de plano efetivo de ações de capacitação. Não há no PAINT a descrição das motivações (necessidades, carências etc.) e os correspondentes assuntos/temas que atendam às demandas da equipe de auditoria. A necessidade de cursos foi registrada de forma muito ampla e não foi indicado quantos auditores participariam de cada curso.

53. Diante dessas constatações, apresentaremos proposta com vistas à recomendar a Audint/UFS que:

a) seja feito o levantamento do perfil da equipe da unidade de auditoria interna e das competências e conhecimentos necessários para o cumprimento da missão institucional, buscando identificar as demandas para elaboração de um plano de capacitação;

b) observe, quando da elaboração do plano de capacitação da unidade de auditoria interna, o disposto na Resolução 2/2008/CONSU, com vistas a incluir no Programa Anual de Capacitação da UFS ações de capacitação dos auditores internos e assim assegurar a disponibilidade de recursos orçamentários para sua realização.

Recursos materiais e de pessoal

54. As normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna do IIA dispõem que:

(...) o executivo chefe de auditoria deve assegurar que os recursos de auditoria interna sejam apropriados, suficientes e eficazmente aplicados para o cumprimento do planejamento aprovado. Apropriado refere-se à combinação de conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias para executar o planejamento. Suficiente refere-se à quantidade de recursos necessários para cumprir o planejamento. Os recursos são aplicados eficazmente quando são utilizados de forma a otimizar o cumprimento do planejamento aprovado.

55. Conforme já mencionado no item 1, segundo o art.14 do Decreto 3.591/2000, alterado pelo Decreto 4.400/2002, as Ifes deverão organizar suas Audin “com o suporte necessário de recursos humanos e materiais (...)”.

56. De acordo com informação prestada pela Coordenadora da Audint/UFS (peça 5, p. 6), em resposta ao Ofício 0515/2014-TCU/SECEX-AL (peça 5, p. 1), a equipe encarregada das atividades de auditoria interna na Universidade é composta por uma Coordenadora (titular da unidade), uma administradora e três auditores internos. A Audint/UFS não conta com apoio de estagiários ou terceirizados, totalizando a equipe apenas os cinco servidores acima mencionados.

SidDoc: RA_AUDIN_2014_UFS.docx - 2014 - Secex-AL

14



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

57. Questionados sobre a adequação dos recursos disponíveis (instalações, pessoal, tecnológico etc.) para a realização dos trabalhos de Auditoria Interna, os auditores afirmaram que a estrutura disponível é inadequada e insuficiente para realização de suas atribuições.

58. Segundo os auditores, a unidade possui equipamentos de informática em quantidade/qualidade suficiente para a realização dos trabalhos, entretanto as instalações físicas da Audint/UFS estão aquém do necessário para o melhor desempenho de suas atividades. Isto, principalmente, devido ao pouco espaço disponível, dificultando a alocação dos servidores, o manuseio e arquivamento de papéis de trabalho e documentos, a realização de reuniões, etc.

59. O quadro de pessoal da Audint/UFS é apontado como limitador dos trabalhos de auditoria, valendo destacar que muitas das ações são realizadas por apenas um auditor, o que contraria as boas técnicas de auditoria.

60. Observando a dimensão da UFS, com unidades na capital e no interior do Estado, mais de 29 mil alunos (graduação e pós-graduação), 2.808 servidores docentes e técnico administrativos, e um orçamento de cerca de R\$ 323 milhões, fica patente a insuficiência do quadro técnico da Auditoria Interna, composto por três auditores e o chefe da unidade, sendo incompatível com a grandeza e com o crescimento por que vem passando a Universidade nos últimos anos. A insuficiência do quadro técnico da Audint/UFS, se evidencia nos seguintes trechos extraídos do Raint/2013 (peça 5, p. 267):

4.6 VERIFICAÇÃO DA CONSISTÊNCIA DA FOLHA DE PAGAMENTO DE PESSOAL

O presente item, dada a complexidade da folha de pagamento da UFS que engloba servidores em situações diversas, e como consequência, subordinados a legislações que geraram direitos e obrigações específicas aos servidores nelas enquadrados, somado ao reduzido número de servidores da AUDINT e a falta de competência técnica de nosso quadro necessária a sua realização, não foi implementado.

5. FATOS RELEVANTES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA OU ORGANIZACIONAL COM IMPACTO SOBRE A AUDITORIA INTERNA.

A posse da nova gestão no final do exercício de 2012 provocou alteração nos cargos de direção da instituição que teve por passar por um período de adaptação e acomodação. A nomeação da atual coordenadora da AUDINT somente ocorreu por meio da portaria 1.293 de 16 de abril de 2013. Até esta data, a então titular da Coordenação encontrava-se em gozo de licença maternidade. Estes fatos contribuíram negativamente para o prolongamento do período de adaptação e reestruturação da AUDINT.

A nova sistemática de trabalho adotada somado ao número reduzido de servidores qualificados ao exercício das atividades de auditoria são fatores relevantes de natureza administrativa e organizacional que justificam a concentração dos trabalhos no segundo semestre do exercício bem como o descumprimento dos itens relativos a Folha de Pagamento, Monitoramento das ações do REUNI e Acompanhamento dos atendimentos das recomendações da CGU e TCU, áreas que sanadas as deficiências supracitadas, terão seu desenvolvimento contemplado no exercício de 2014.

61. Diante dessa situação, em cumprimento ao disposto no art. 14 do Decreto 3.591/2000, deverá ser recomendado à UFS que:

a) realize estudos, tomando por base sua estrutura administrativa e seus objetivos institucionais e operacionais e os riscos a eles inerentes, com vistas a estabelecer a lotação ideal e a real necessidade de recursos humanos de sua unidade de auditoria interna, para que desempenhe de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva suas atribuições, após o que, deverá pleitear junto aos órgãos competentes autorização para a realização dos concursos necessários;



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

b) realize melhorias nas instalações físicas ocupadas pela Audint/UFS, proporcionando um ambiente adequado à realização de suas atividades, assim como um espaço suficiente para alocação dos servidores, manuseio de documentos, arquivamento de papéis de trabalho, realização de reuniões etc.

Análise da atuação da unidade de auditoria interna (Audin)

Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – Paint e Gestão de Riscos

62. A IN-SFC 01/2001 dispõe, em seu Capítulo 10, item 13, “j”, que as Audin deverão:
(...) elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração das ações de controle (...)
63. O IIA recomenda que o planejamento das atividades da Audin seja elaborado com base em metodologia adequada de avaliação de riscos, considerando também as preocupações relativas a riscos e controles levantadas pela administração, e seja submetido, juntamente com eventuais subsequentes modificações, à reitoria e ao conselho diretor ou órgão colegiado (deliberativo) equivalente para revisão e aprovação.
64. Além disso, para se avaliar a eficácia do planejamento realizado pela Audin, deve ser verificada:
a) a aderência das atividades efetivamente realizadas pela Audin no exercício de 2013, constantes no Relatório Anual de Atividades de Auditoria (Raint), com relação às planejadas; e
b) a existência/aderência de planejamento das atividades da Audin às fragilidades detectadas na avaliação dos riscos realizada pelo gestor e/ou pela própria Auditoria Interna.
65. A Audint/UFS incluiu no Paint/2013 (peça 5, p. 165-204) a realização de 22 ações de controle, duas ações de caráter permanente e cinco ações de desenvolvimento institucional e capacitação para o fortalecimento das atividades de auditoria interna.
66. Consoante informado pela Coordenadora de Auditoria (peça 5, p. 5), os procedimentos relativos à gestão de risco ainda não foram elaborados. Assim, deve ser recomendado à UFS que estruture mais adequadamente as práticas de planejamento estratégico adotadas, com vistas a implementação futura de uma gestão orientada à governança e a gestão de riscos.
67. Portanto, na elaboração do Paint/2013 (peça 5, p. 166/204) não foi possível considerar as preocupações relativas a riscos e controles levantadas pela administração, com base em uma adequada metodologia de avaliação de risco. Dessa forma o referido plano foi elaborado:
(...) em conformidade com o que estabelece a Instrução Normativa nº 7, de 29 de dezembro de 2006, alterada pela Instrução Normativa nº 9, de 14 de novembro de 2007, da Controladoria Geral da União, abordando os itens contidos no Art. 2º da Instrução Normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007, da Controladoria Geral da União e para sua elaboração considerou os planos, metas e objetivos da Fundação Universidade Federal de Sergipe, bem como seus programas e ações definidos em orçamento, além de considerar a legislação aplicável e os resultados dos últimos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas da União, da Controladoria Geral da União e da própria auditoria interna da UFS.
68. Das 22 ações de auditoria planejadas no Paint/2013, consoante registrado no Raint/2013 (peça 5, p. 205-287), uma deixou de ser executada, qual seja, “6.1 Monitoramento das ações incluídas no REUNI” e outras concernente ao acompanhamento das recomendações/determinações da CGU, TCU e da própria Audint foram parcialmente executadas. Transcrevemos a seguir a justificativa apresentada para as não conformidades, constante do Raint/2013:



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

A posse da nova gestão no final do exercício de 2012 provocou alteração nos cargos de direção da instituição que teve por passar por um período de adaptação e acomodação. A nomeação da atual coordenadora da AUDINT somente ocorreu por meio da portaria 1.293 de 16 de abril de 2013. Até esta data, a então titular da Coordenadoria encontrava-se em gozo de licença maternidade. Estes fatos contribuíram negativamente para o prolongamento do período de adaptação e reestruturação da AUDINT.

A nova sistemática de trabalho adotada somado ao número reduzido de servidores qualificados ao exercício das atividades de auditoria são fatores relevantes de natureza administrativa e organizacional que justificam a concentração dos trabalhos no segundo semestre do exercício bem como o descumprimento dos itens relativos a Folha de Pagamento, Monitoramento das ações do REUNI e Acompanhamento dos atendimentos das recomendações da CGU e TCU, áreas que sanadas as deficiências supracitadas, terão seu desenvolvimento contemplado no exercício de 2014 e Ações da Universidade", não pode ser concluída, descrito no item 6.1 deste relatório.

69. Foi registrado, igualmente, sob a alegação (peça 5, p. 287) "dada complexidade da folha(...) e o reduzido número de servidores da AUDINT e a falta de competência técnica de nosso quadro(...)", o descumprimento da determinação contida no inciso VI do art. 7º da IN SFCI 1/2007, a seguir, transcrito:

Art. 7º O relato gerencial de que trata o inciso III do artigo 4º deverá abordar:

(...)

VI - a verificação da consistência da folha de pagamento de pessoal, identificando os nomes dos servidores e funcionários que tiveram sua folha de pagamento revisada, e o método de seleção da amostragem, se for o caso, para verificação da legalidade dos atos, confirmação física dos beneficiários e a regularidade dos processos de admissão, cessão, requisição, concessão de aposentadoria, reforma e pensão.

70. Ao confrontarmos as ações previstas no Paint/2013 com a descrição das ações executadas no Raint/2013, observamos que o escopo de diversas ações foram modificados, e outras foram executadas sem estarem previstas originalmente, a exemplo dos especificados a seguir:

Tabela - Paint/2013 X Raint/2013

PAINT/2013		RAINT/2013
AÇÃO	ESCOPO	ESCOPO
2.2 Cartão Corporativo	Análise de 30% dos processos de prestação de contas de suprimentos de fundos apresentados até julho de 2013. A amostra deve englobar no mínimo 20% dos recursos empregados no exercício de 2012 que foi na ordem de R\$ 53.218,66. Os empenhos deverão pertencer às ações: 20RI Funcionamentos das Instituições Federais de Educação Básica; 20RK Funcionamento de Instituições Federais de Ensino e 4086 Funcionamentos e Gestão de Instituições Hospitalares Federais, que representam o total de R\$ 58.812.394 da POA/2013	O Plano de Auditoria Interna – PAINT/2013 prevê a análise de 30% dos processos de prestação de contas de suprimentos de fundos apresentados até o mês de julho do corrente. Porém, tendo em vista o baixo volume de processos e correspondentes valores econômicos, esta Coordenação optou por proceder a auditoria deste item em duas etapas de forma a tornar a amostra mais significativa. Num primeiro momento, foi procedida a auditoria dos processos findos até o mês de abril/2013.
2.3 Bolsas para Estudantes	Análise de 20% dos processos de bolsas viagem apresentados até junho de 2013. A amostra deve ser escolhida no universo da ação 4086 Assistência ao Estudante de Ensino Superior, que representam o total de R\$ 14.169.915 da POA/2013	Inicialmente, a atividade previa apenas as bolsas viagens, objeto de auditorias dos órgãos de controle externo (CGU). Frente a relevância dos recursos, bem como de suas ações para o corpo docente, foram incluídas todas as bolsas dos programas Assistenciais (moradia, trabalho e alimentação). A amostra inicialmente prevista foi de 20%

SetGec: RA_AUDINT_2014_UFS.docx - 2014 - SetemAL

17



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

		dos beneficiários, sendo mantida para os benefícios de moradia e trabalho. Para o benefício de alimentação, a amostra foi reduzida nos campi de Aracaju e Itabaiana, para 5,3% e 16,8% respectivamente, haja vista o tamanho do universo e o prazo das atividades, já nos demais campi esse benefício teve amostra de 20%. O percentual não limitou a análise, uma vez que os beneficiários do auxílio moradia e trabalho também fazem jus a auxílio alimentação. O volume de recursos, anualizado, corresponde ao montante de R\$ 14.169.915 (POA/2013) da ação 4086 Assistência ao Estudante de Ensino Superior. O montante auditado corresponde a R\$ 637.924,96, ou 4,5% dos recursos destinados à Assistência Estudantil.
Não prevista	Não prevista	Este trabalho consiste num desmembramento da atividade de auditoria interna nº 020307/2013 que abrangeu o pagamento de auxílio financeiro a estudantes da UFS nas modalidades bolsa trabalho, residência, viagem e alimentação. Durante sua execução foi identificada a situação do Conselho de Residentes que havia recebido recursos públicos ainda pendentes de prestação de contas desde meados de 2012. Considerando volume e natureza dos recursos foi iniciado este trabalho específico que consistiu na verificação da prestação de contas do período 2010 e 2011 do conselho, bem como a adequação dos gastos as finalidades que a Resolução nº 025/2006-CONSU estabelece. Foi analisado o processo nº 10.720/10-48 que fixa o valor do benefício Assistencial da bolsa residência e a resolução nº 25/2006-CONSU que o normatiza. O volume de recursos, anualizado, corresponde ao montante de R\$ 14.169.915 (POA/2013) da ação 4086 Assistência ao Estudante de Ensino Superior. O montante auditado corresponde a R\$ 24.456,68, ou 3% dos recursos destinados à Assistência Estudantil para o benefício de bolsa residência.
Não prevista	Não prevista	Analisar o pagamento de adicionais noturnos aos servidores lotados na Divisão de Vigilância (DIVIG) da UFS a partir das escalas de serviço e dos livros de ocorrência no exercício 2012 relativos aos meses de março, maio, setembro e novembro. Confrontar os dados obtidos nas escalas e livros de ocorrências com as fichas financeiras dos servidores ativos no cargo de vigilante ou que estão lotados na DIVIG. Os papéis de trabalho e documentos relacionados ao trabalho comporão o processo administrativo nº 9726/2013-69/2013 na forma dos anexos I a XVIII.

SisDoc: RA_AUDIN_2014_UFS.docx - 2014 - Sisen-AL

18



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

		<p>01 – INFORMAÇÃO: A atividade em questão não estava prevista no Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício 2013. Ela é oriunda de denúncias anônimas (denúncia 1 e 2 – conforme anexo I dos papéis de trabalho) deixadas na AUDINT, que relatavam a existência de pagamentos indevidos de adicional noturno a vigilantes que não faziam jus a tal rubrica. A partir do levantamento inicial, se verificou indícios que apontavam para veracidade dos fatos. Dessa forma foi aberto um processo de auditoria, iniciado pelas SAs 011303, e posteriormente modificados para de número 040103 (por enquadrar-se na área do PAINT relacionada à gestão de recursos humanos).</p> <p>Cronograma: 07/03/2013 a 17/05/2013</p>
--	--	--

71. Tais ocorrências, redefinição de escopo e inclusão de novas auditorias, constituem alteração do Plano originalmente aprovado, por conseguinte deveriam ser submetidas ao Conselho Universitário, para revisão e aprovação, conforme orienta o IIA.

72. Ademais, tal orientação, submeter as alteração do plano ao CONSU para revisão e aprovação, se encontra implicitamente prevista nos normativos aplicáveis a matéria, oriundos da CGU e da própria Entidade, a saber: o art. 6º da IN CGU 7/2006 e os incisos XIII e XIV do art. 7º do Regimento da Audint/UFS, ao determinarem que o Paint deve ser aprovado pelo Conselho Administrativo ou órgão de atribuições equivalente e as auditorias executadas obedecendo ao plano previamente aprovado.

73. Ora, se o Paint deve ser aprovado pelo CONSU é evidente que qualquer alteração no aludido plano também deve ser submetida àquele conselho.

74. Assim, deverá ser determinado à Audint/UFS que, em cumprimento ao disposto no art. 6º da IN 7/2006 e nos incisos XIII e XIV do art. 7º do Regimento da Audint/UFS, submeta eventuais alterações do Paint ao Conselho Universitário para revisão e aprovação.

75. No que tange às ações de desenvolvimento institucional e capacitação para o fortalecimento das atividades da auditoria interna, das seis ações previstas apenas uma foi parcialmente executada, conforme registrado no Raint/2013, *verbis*:

Tratando-se das ações de qualificação, dentre as previsões de treinamento, curso, fóruns e estudos técnicos somente se concretizou a participação de um dos membros no FORUM FONAI MEC no mês de maio, não sendo possível o desenvolvimento das demais previsões por conta de limitações orçamentárias.

76. No que tange ao cumprimento das metas previstas, observa-se que não foi registrado no Raint/2013, para todas as ações executadas, o número de horas dispendidas, prejudicando uma verificação precisa do planejado com o executado, bem como se foram realizadas de forma eficiente e eficaz.

77. Todavia, elaboramos a tabela a seguir, onde relacionamos o número de ações previstas, no Paint/2013, com o número de ações executadas, relatadas no Raint/2013, considerando como ação executada quando alguma atividade tenha sido realizada, sem levar em consideração o cronograma e o número de homens horas utilizados na sua execução.

Tabela - Planejado X Executado (Paint/2013)

Tipo de Ação	Nº de ações previstas	Nº de ações executadas	Percentual
--------------	-----------------------	------------------------	------------

SisDoc: RA_AUDINT_2014_UFS.docx - 2014 - Sesan-AL

19



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

	(Plano 2013)	(Rat/2013)	Executado
I – Ações de Auditoria Interna	22	21	95%
III – Ações de Caráter Permanente	2	2	100%
III – Ações de Desenvolvimento Institucional e Capacitação Para Fortalecimento das Atividades de Auditoria Interna	6	0,5	8%
Total	32	23,5	73,4%

78. Relevante destacar que caso as alterações ocorridas no plano inicial, decorrente da inclusão de ações de auditorias não previstas e da ampliação do escopo de algumas ações, com a consequente substituição de ações previamente planejada, tivessem sido aprovadas pelo CONSU, provavelmente teríamos uma execução próxima de 100% das metas previstas.

Assessoramento prestado à alta administração e controles internos

79. A Audin deverá assessorar o reitor da Ifes de forma a contribuir para o alcance dos resultados da entidade quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão, com destaque para a pertinência e tempestividade das ações corretivas propostas para os desvios gerenciais identificados. Repise-se que o objetivo da Audin, segundo o Decreto 3.591/2000, alterado pelo Decreto 4.440/2002 é “fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle”.

80. Quanto à avaliação dos controles internos da organização, o IIA ressalta que “A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação de sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas”.

81. O assessoramento da Audint/UFS a alta administração se dá por meio das auditorias, oportunidade em que são verificadas a existência, a consistência e a observância aos controle internos estabelecidos, bem como, a legalidade e legitimidade dos atos praticados, e a economicidade, eficiência e eficácia das operações, caso alguma não conformidade seja detectada, são emitidas orientações e recomendações (peça 5, p. 297-319) aos gestores com vistas ao seu saneamento.

82. Importa registrar que no Regimento da Audint/UFS, constam dispositivos específicos sobre o assessoramento que a unidade deve prestar à administração, a saber

Art. 4º A Coordenação de Auditoria Interna tem por finalidade principal orientar, acompanhar, avaliar e propor medidas de caráter preventivo e corretivo em relação aos atos de gestão administrativa da Universidade Federal de Sergipe, com o objetivo de:

I. examinar a regularidade da gestão contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional da Instituição, objetivando eficiência, eficácia e efetividade;

II. auxiliar os ordenadores de despesas fornecendo orientação quanto a aplicação da legislação na execução da receita e despesa, com vistas à aplicação regular e à utilização adequada de recursos e bens disponíveis;

III. prestar informações aos órgãos responsáveis pela administração, planejamento, orçamento e programação financeira, que permita aperfeiçoar suas atividades;

IV. acompanhar o cumprimento das leis, normas e regulamentos, bem como a eficiência, eficácia e a qualidade técnica dos controles contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais da Instituição; e

V. buscar a racionalização progressiva dos procedimentos administrativos, contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais da Instituição;

Segregação de funções

83. A realização de atividades típicas de gestão pela Audin não se coaduna com as atribuições definidas nas normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna.



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

Assim, o emprego de auditores internos em atividades operacionais, tais como elaboração de editais de licitação ou aprovação de registros contábeis fora da Audint, não está conforme as boas práticas definidas pelo IIA.

84. Consta o seguinte registro no Raint/2013 (peça 5, p. 287):

7. AÇÕES DE FORTALECIMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA

Em função de observação da Controladoria Geral da União regional Sergipe, solicitou-se ao Magnífico Reitor, enquanto presidente do Conselho Universitário, alteração na Resolução 034/2011/CONSU que estabelece o regimento interno da auditoria interna, no sentido de fazer constar expressamente o impedimento de participação dos auditores internos em atividades que possam caracterizar atos de gestão.

85. Do exposto, subentende-se que já foram adotadas as medidas pertinentes com vistas a impedir que os auditores internos pratiquem atos que possam caracterizar ato de gestão, obedecendo assim, o princípio da segregação de funções, bem como já formulamos recomendação a respeito no item 40 deste relatório.

Conclusão

86. A Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe (Audint/UFS), unidade de auditoria interna daquela Ifes, encontra-se vinculada ao Conselho Universitário (CONSU).

87. O CONSU é o órgão superior deliberativo, normativo e consultivo máximo da Universidade em matéria administrativa, ressalvada a competência específica do Conselho do Ensino, da Pesquisa e da Extensão.

88. Além disso, compete ao CONSU, dentre outras atribuições:

- a) aprovar o regulamento da Audint/UFS;
- b) aprovar o plano anual de auditoria;
- c) receber comunicações do titular da Audint/UFS a respeito do desempenho da unidade relativamente ao cumprimento do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint);
- d) aprovar as decisões sobre nomeação e exoneração do auditor-chefe;

89. Portanto, a Audint/UFS, consoante seu regimento, tem um posicionamento suficientemente elevado permitindo-lhe, a princípio, desincumbir-se de suas responsabilidades com autonomia, abrangência e independência. Independência esta, assegurada, ainda, pelo expressivo envolvimento dos conselhos universitários na definição dos normativos que regem a atividade de auditoria interna, atendendo, assim, a legislação e normativos aplicáveis. Entretanto se faz necessário incluir formalmente a unidade de auditoria interna no âmbito da UFS, mediante a inserção de dispositivos específicos no Estatuto e no Regimento Geral da Ifes. (Itens 15-25)

90. O Regimento Interno da Audint/UFS não atende completamente à legislação, regulamentos, jurisprudência e doutrina aplicáveis a uma unidade de auditoria interna, precisando de ajustes pontuais. (Itens 35-40)

91. A UFS não possui uma política de capacitação específica para os auditores lotados em sua Coordenadoria de Controle Interno. Verificando-se também a inexistência de um planejamento adequado e falta de interação entre a Audint/UFS e o órgão encarregado pela formulação do programa anual de capacitação da Universidade, sendo necessário a expedição de recomendações a respeito. (Itens 43-53)

92. O número de auditores lotados na Audint/UFS não é suficiente para o desempenho efetivo de suas atribuições. Além disso as instalações físicas da unidade não são adequadas ao seu



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

funcionamento, sendo necessário a adoção de providências com vistas a sua adequação, inclusive, para suportar uma possível expansão do seu quadro. (Itens 56-61)

93. A UFS, segundo informações prestadas pelo Coordenadora Geral, não realiza gestão de risco, assim o Plano Anual da Atividades de Auditoria Interna é elaborado de acordo com as demandas dos órgãos de controle interno e externo, orientações normativas e, ainda, de acordo com uma análise de risco efetivada pela própria Audint/AL, tornando-se pertinente recomendar à UFS que estruture mais adequadamente as práticas de planejamento estratégico adotadas, com vistas a implementação futura de uma gestão orientada à governança e a gestão de riscos. (itens 65-67)

94. O Paint/2013 foi submetido e aprovado pelo CONSU, entretanto, as modificações ocorridas durante o exercício não foram levadas à deliberação daquele conselho, devendo ser determinado à Audint/UFS que submeta as eventuais modificações no Paint à revisão e aprovação do CONSU. (Itens 70-76)

95. A Audint/UFS presta assessoramento ao reitor e demais dirigentes da Ifes mediante a realização de auditorias e encaminhamento dos relatórios com as recomendações consideradas aplicáveis, de acordo com o que estabelece seu regimento. Por outro lado, em cumprimento à recomendação da CGU, foi solicitado a alteração do aludido regulamento para constar expressamente proibição dos auditores internos realizarem trabalhos que possam caracterizar atos de gestão. (Itens 81-85).

Benefícios de controle

96. Em cumprimento à sistemática instituída pela Portaria TCU 82/2012, informa-se que os benefícios de controle relacionados à apreciação do presente processo classificam-se como “outros benefícios diretos”, relacionados ao aumento da expectativa de controle e indução da melhoria da gestão da unidade.

Proposta de encaminhamento

97. Ante o exposto, visando contribuir com o aperfeiçoamento da governança da Universidade Federal de Sergipe (UFS), submete-se este relatório à consideração superior, propondo-se, preliminarmente, o seu encaminhamento para os comentários dos gestores, com as seguintes propostas:

a) determinar à Auditoria Interna da Universidade Federal de Sergipe (Audint/UFS) que, em cumprimento ao disposto no art. 6º da IN 7/2006 e nos incisos XIII e XIV do art. 7º do Regimento da Audint/UFS, submeta eventuais alterações do Paint ao Conselho de Universitário da Universidade para revisão e aprovação;

b) Recomendar à Universidade Federal de Sergipe que adote providências com vistas a:

b.1) corrigir o erro material constante do art. 4º do Regimento da Auditoria Interna substituindo a expressão “Coordenação de Auditoria Interna” para “Auditoria Interna”;

b.2) formalizar a criação de sua auditoria interna, incluindo em sua estrutura organizacional a Auditoria Interna, mediante a inserção em seu Estatuto e Regimento Geral de dispositivos a respeito, oportunidade em que deverão ser definidas a missão, finalidade, estrutura e vinculação da unidade de auditoria, bem como as responsabilidades, prerrogativas e forma de nomeação e exoneração do titular da unidade, observando-se a legislação, regulamentos e orientações doutrinárias que disciplinam a matéria;

b.3) incluir entre as competências do Conselho Universitário, previstas em seu Estatuto e Regimento Geral, bem como no Regimento do Conselho Universitário, as de aprovar a criação, a estruturação, a alteração e a regulamentação da unidade de auditoria interna da UFS;



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

b.4) alterar seu Estatuto, Regimento Geral e o Regimento de sua Auditoria Interna para incluir dispositivo assegurando aos auditores da Audint/UFS, no exercício de suas atribuições, acesso irrestrito, dentre outros, a todas as funções, documentos, registros, bens, informações, sistemas e servidores da organização; bem como, estabelecendo de regras objetivas de confidencialidade a ser exigida dos auditores internos no desempenho de suas funções;

b.5) incluir, no regimento de sua unidade de auditoria interna, dispositivos definindo:

1) a missão da Audint/UFS, atentando, especialmente, para o disposto no art. 14 do Decreto 3.591/2000, no item "3" do Capítulo X da IN SFC 1/2006, e nas orientações emanadas do IIA, da Intosai, da CGU e do TCU;

2) as competências e responsabilidades do titular da unidade de auditoria interna, perante o Conselho Universitário e a administração superior, observando-se as orientações constantes do Decreto 3.591/2000 e no Capítulo X da IN SFC 1/2006 e as recomendações do IIA, segundo as quais o auditor-chefe deve ser responsável, dentre outras atribuições, por:

2.1) oferecer opinião sobre a adequação e efetividade dos controles internos dos processos de trabalho da Ifes e gestão de riscos em áreas abrangidas na sua missão e escopo de trabalho;

2.2) relatar problemas importantes relacionados a controles internos e gestão de risco, inclusive a respeito de melhorias nesses processos;

2.3) prover periodicamente informação sobre o andamento e os resultados do Paint e a suficiência dos recursos destinados à Audin, incluindo assegurar que recursos são suficientes em quantidade e competência a fim de que os riscos identificados no Paint sejam atacados;

2.4) alinhar a atuação da Audin com os riscos estratégicos, operacionais, de conformidade e financeiros da organização;

2.5) implementar o Paint, conforme aprovado, incluindo, quando apropriado, requisições especiais de trabalhos ou projetos feitos pela reitoria ou conselho de administração ou órgão colegiado (deliberativo) equivalente;

2.6) dotar a Audin com os recursos materiais e pessoais adequados, levando em consideração os conhecimentos, experiências e habilidades necessárias para o cumprimento do Paint e as exigências constantes no regulamento da Audin;

2.7) emitir relatórios periódicos sobre os trabalhos de auditoria e endereçá-los ao conselho de administração ou órgão colegiado equivalente e à reitoria; e

2.8) levar em consideração o escopo de trabalho dos órgãos de controle interno e externo, quando apropriado, a fim de otimizar a atuação da Audint;

3) as atividades dos auditores e a natureza e a abrangência de eventuais trabalhos de consultoria e assessoramento, observando-se, o princípio da segregação de funções de modo a impedir que o titular da unidade de auditoria interna e os demais auditores desempenhem quaisquer atribuições operacionais/administrativas e de gestão para a Ifes;

b.6) realizar estudos, tomando por base sua estrutura administrativa e seus objetivos institucionais e operacionais e os riscos a eles inerentes, com vistas a estabelecer a lotação ideal e a real necessidade de recursos humanos de sua unidade de auditoria interna, para que desempenhe de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva suas atribuições, após o que, deverá pleitear junto aos órgãos competentes autorização para a realização dos concursos necessários;

b.7) realizar melhorias nas instalações físicas ocupadas pela Audint/UFS, proporcionando um ambiente adequado à realização de suas atividades, assim como um espaço suficiente para alocação dos servidores, manuseio de documentos, arquivamento de papéis de trabalho, realização de reuniões etc.;



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
Secretaria Geral de Controle Externo
Secretaria de Controle Externo em Alagoas

b.8) estruturar mais adequadamente as práticas de planejamento estratégico adotadas, com vistas a implementação futura de uma gestão orientada à governança e a gestão de riscos;

c) recomendar a Audint/UFS:

c.1) realize o levantamento do perfil da equipe da unidade de auditoria interna e das competências e conhecimentos necessários para o cumprimento da missão institucional, buscando identificar as demandas para elaboração de um plano de capacitação;

c.2) observe, quando da elaboração do plano de capacitação da unidade de auditoria interna, o disposto na Resolução 2/2008/CONSU, com vistas a incluir no Programa Anual de Capacitação da UFS ações de capacitação dos auditores internos e assim assegurar a disponibilidade de recursos orçamentários para sua realização;

d) dar conhecimento deste relatório à Secretaria de Controle Externo da Educação, da Cultura e do Desporto (SecexEducação), como subsídio para a elaboração do Relatório Sistemático da Função Educação (FiscEducação) de 2014;

c) encerrar o presente processo, com fundamento no art. 169, V, do RI/TCU.

Secex-AL, 10/10/2014.

Manoel José dos Passos Fernandes Junior
Auditor Federal de Controle Externo
Mat. 2379-5

Bem Hur Alves de Sá Muniz
Auditor Federal de Controle Externo
Mat. 0361-1